ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΕΚΔΔΑ/ΙΝ.ΕΠ.

ΚΑΠΑΝΤΑΪΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ
PhD, M.B.A.

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ, ΚΑΙ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αποστολή της λογιστικής[1] είναι η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών χρησίμων για την λήψη αποφάσεων. Η λογιστική σχετίζεται με την **συλλογή** οικονομικών δεδομένων, την **ομαδοποίηση,** την **καταχώρηση,** την **διαχείριση** και **κοινοποίηση** σε ένα πλήθος χρηστών.

Οι λογιστικές πληροφορίες είναι απαραίτητες για την διοίκηση της επιχείρησης για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της. Οι πληροφορίες αυτές χρησιμοποιούνται από τρίτους, μετόχους ή μελλοντικούς επενδυτές από πελάτες, προμηθευτές, και τα συνδικάτα εργαζομένων. Επιπρόσθετα τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, φορολογικές υπηρεσίες, ρυθμιστικές αρχές, δηλαδή όλους αυτούς που έχουν οικονομικά συμφέροντα από την δραστηριοποίηση της επιχείρησης. Σύμφωνα με τα παραπάνω παρατηρούμε ότι η λογιστική δεν είναι σημαντική μόνο για λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων που αφορούν την λήψη αποφάσεων καθώς και για την διοίκηση της οικονομικής μονάδας αλλά και για την πληροφόρηση διαφόρων οργανισμών, μετόχων ακόμα και ανταγωνιστών που ενδιαφέρονται για την πορεία των εργασιών της οικονομικής μονάδας. Επιπρόσθετα οι πληροφορίες αυτές πολλές φορές αποτελούν πόλο έλξης αλλά ταυτόχρονα μέτρο αποθάρρυνσης μελλοντικών επενδυτών. Θα ήταν σημαντικό να τονίσουμε ότι πολλές οικονομικές πληροφορίες χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές αρχές για θέματα όπως το εισόδημα ή ο υπολογισμός του ακαθάριστου εσόδου.

Η Λογιστική διακρίνεται σε:

- Χρηματοοικονομική Λογιστική (financial accounting)
- Διοικητική λογιστική (management accounting)

Η **Χρηματοοικονομική Λογιστική** ασχολείται για την πληροφόρηση όλων εκείνων των ενδιαφερομένων που ασχολούνται εκτός της επιχείρησης όπως το κράτος και οι

[1] ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ.(2004). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ PelaloannidouPUPLISHING

τράπεζες. Οι χρηματοοικονομικές αυτές πληροφορίες δημοσιεύονται σε τακτά χρονικά διαστήματα με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

√ Ισολογισμός

√ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

√ Κατάσταση Ταμειακών ροών

√ Κατάσταση Πηγών χρήσεων κεφαλαίων

Τα στοιχεία της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής **δεν αφορούν τα προϊόντα με την έννοια του κόστους αλλά το σύνολο της επιχειρησιακής δραστηριότητας**.

Η **Διοικητική Λογιστική** ασχολείται με την εσωτερική πληροφόρηση της διοίκησης σε όλα τα επίπεδα σε σχέση:

1. Με την ανάλυση του κόστους
2. Με τον προγραμματισμό της δράσης της επιχείρησης
3. Με τον έλεγχο της υλοποίησης του προγραμματισμού αυτού καθώς και την αξιολόγηση της απόδοσης ατόμων και δραστηριοτήτων.

Η πληροφόρηση που πηγάζει από την διοικητική λογιστική διαχέεται στους αρμόδιους αποδέκτες μέσα στην επιχείρηση και αναφέρεται στην αποδοτικότητα προϊόντων, γραμμών παραγωγής, πελατών, καναλιών, διανομής κ.α. Οι πληροφορίες αυτής της μορφής χρησιμοποιούνται για αποφάσεις καταμερισμού των πόρων της επιχείρησης, υλικών και ανθρωπίνων και σε ορισμένες περιπτώσεων για τιμολογιακούς σκοπούς. Τέλος στο πλαίσιο της Διοικητικής Λογιστικής εντάσσεται και η παροχή πληροφοριών προς την διοίκηση για την λήψη αποφάσεων στρατηγικής κυρίως σημασίας που έχουν μακροχρόνιο ορίζοντα, όπως η εισαγωγή νέων προϊόντων, οι επενδύσεις σε μηχανολογικό εξοπλισμό. Εδώ αντιλαμβανόμαστε την χρησιμότητα της Διοικητική Λογιστικής για τη οικονομική μονάδα. Η χρησιμότητα της φαίνεται στην άμεση πληροφόρηση της διοίκησης που αποτελεί βασικό μέσο επιλογής στρατηγικής της επιχείρησης η οποία μπορεί να είναι:

1. Η στρατηγική χαμηλού κόστους ή
2. στρατηγική διαφοροποίησης ή
3. στρατηγική εστίασης σε συγκεκριμένο τομέα της αγοράς.

Επιπλέον σημαντικές πληροφορίες που μας παρέχει Διοικητική Λογιστική είναι η μέτρηση αποδοτικότητας. Η κάθε πληροφορία αλλάζει μορφή, σημασία και χρησιμότητα ανάλογα με τον σκοπό που χρησιμοποιηθεί.

Η Λογιστική Κόστους αποτελεί μέρος της Διοικητικής Λογιστικής ασχέτως εάν σε κάποιο βαθμό παρουσιάζει αυτονομία. Η έννοια της διοικητικής λογιστικής είναι ευρύτερη από την έννοια της λογιστικής κόστους η οποία περιορίζεται σε μεθόδους αλλά και σε τεχνικές υπολογισμού κόστους. Σε αυτό το σημείο θα ήταν σημαντικό να τονίσουμε τις βασικές διαφορές της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής με την Λογιστική κόστους οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

1. Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει ως αποδέκτες εκτός της επιχείρησης (μέτοχοι, τράπεζες, μελλοντικοί επενδυτές) ενώ η διοικητική λογιστική εντός
2. Τα πρότυπα και οι αρχές γίνονται παραδεκτές σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές για την χρηματοοικονομική ενώ στην διοικητική υπάρχει ευελιξία ανάλογα με το σκοπό
3. Στην πρώτη δίνεται έμφαση στο σύνολο της επιχείρησης ενώ στην δεύτερη στα τμήματα και στις διαδικασίες της επιχείρησης.
4. Η συχνότητα αναφορών γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα στην χρηματοοικονομική στην χρηματοοικονομική ενώ στην διοικητική ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
5. Η χρηματοοικονομική λογιστική είναι υποχρεωτική ενώ διοικητική όχι.
6. Η χρηματοοικονομική λογιστική έχει σχέση με το φορολογικό και εμπορικό δίκαιο ενώ η διοικητική με πολλές επιστήμες όπως χρηματοοικονομικά, επιχειρησιακή έρευνα, στατιστική.
7. Στην χρηματοοικονομική λογιστική δίνεται έμφαση σε ιστορικά και απολογιστικά στοιχεία ενώ στην διοικητική σε μελλοντικά προϋπολογιστικά στοιχεία.

Από τα προαναφερθέντα[2] παρατηρούμε ότι μεταξύ χρηματοοικονομικής λογιστικής και διοικητικής λογιστικής υπάρχουν σημαντικές διαφορές. Εντοπίζουμε όμως μία σημαντική σχέση μεταξύ λογιστικής κόστους, χρηματοοικονομικής και διοικητικής.

Η λογιστική κόστους είναι μία διαδικασία καθορισμού κόστους, το οποίο στην συνέχεια χρησιμοποιείται σαν πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών και διοικητικών αναφορών. Στις χρηματοοικονομικές αναφορές τα δεδομένα της λογιστικής κόστους δίνονται περιληπτικά σε καταστάσεις που περιγράφουν το κόστος διαφόρων λειτουργιών. Το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση εισοδήματος στην διάρκεια μιας λογιστικής περιόδου. Συνεπώς η λογιστική κόστους αποτελεί την πηγή δεδομένων για την υποστήριξη από πλευράς πληροφόρησης, των χρηματοοικονομικών και

[2] ΠΑΓΓΕΙΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(1993). *ΘΕΩΡΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΟΣ Ι.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ.

διοικητικών δραστηριοτήτων της λογιστικής. Γενικά θα μπορούσαμε να παρουσιάσουμε τη σχέση αυτή σαν μία πυραμίδα στο κεντρικό υπόβαθρο βρίσκεται η λογιστική κόστους και πάνω ακριβώς αριστερά και δεξιά αντίστοιχα βρίσκεται η διοικητική λογιστική και χρηματοοικονομική λογιστική. Επιπλέον είναι εύκολα κατανοητό πηγή των χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι ή ίδια απλώς αλλάζει ο σκοπός, ο τρόπος μεταφοράς των πληροφοριών, τρόπος παρουσίασης (συνοπτικά και περιληπτικά) και οι εκάστοτε της οικονομικής μονάδας για πληροφόρηση.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ Ε.Γ.Λ.Σ

Η λογιστική[3] σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο του οποίου το περιεχόμενο έχει θεσμοθετηθεί με το Π.Δ. 1123/1980 είναι διαρθρωμένο σε τρία μέρη αυτόνομης λειτουργίας. Τα μέρη αυτά είναι:

- Γενική Λογιστική
- Αναλυτική Λογιστική
- Λογαριασμοί Τάξεως

Όταν εφαρμόζεται το σύστημα αυτόνομης λειτουργίας της αναλυτικής λογιστικής σε 10 ομάδες λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ κατανέμονται ως εξής στα τρία παρακάτω λογιστικά κυκλώματα:

- Στο κύκλωμα Γενικής Λογιστικής στο οποί λειτουργούν οι λογαριασμοί των ομάδων 1-8
- Στο κύκλωμα Αναλυτικής Λογιστικής στο οποί λειτουργούν οι λογαριασμοί της ομάδας 9
- Στο κύκλωμα των Λογαριασμών Τάξεως στο οποί λειτουργούν οι λογαριασμοί της ομάδας 10.

Η Γενική Λογιστική εξασφαλίζει με του λογαριασμούς 1-5 την κατάρτιση του ισολογισμού, την κατάρτιση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης μέσω των ομάδων 2,6 και 7. Επιπρόσθετα την κατάρτιση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσης με την ομάδα 8.

Οι λογαριασμοί τάξεως εξασφαλίζουν την εσωλογιστική παρακολούθηση στατιστικών και άλλων πληροφοριών.

[3] ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(2000).*ΑΠΟ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝ/ΜΙΟΥ*

Στο σημείο αυτό θα ήταν σημαντικό να αναλύσουμε τον ορισμό της Αναλυτικής Λογιστικής. Αναλυτική λογιστική είναι μια ολοκληρωμένη διαδικασία μέτρησης, ανάλυσης, υπολογισμού, και παρουσίασης του κόστους προϊόντων ή υπηρεσιών επιχείρησης καθώς και ένα μέτρο [4]αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της. Δηλαδή η αναλυτική λογιστική παρακολουθεί τα λογιστικά γεγονότα τα οποία αφορούν και καλύπτουν τις εσωτερικές ανάγκες της οικονομικής μονάδας. Οι ανάγκες αυτές είναι ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής και των αναλυτικών πληροφοριών για επιχειρηματικές αποφάσεις. Εδώ εντοπίζουμε την βασική διαφορά μεταξύ Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής. Η Γενική λογιστική καλύπτει όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και η τήρηση των λογαριασμών είναι υποχρεωτική από τον νόμο σε αντίθεση με τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής που δεν είναι υποχρεωτικοί δίνοντας την δυνατότητα στις επιχειρήσεις να οργανώσουν και να τηρήσουν σύμφωνα με τις ανάγκες τους. Γίνεται κατανοητό ότι η αναλυτική λογιστική αποτελεί μέτρο αποδοτικότητας και καλής λειτουργίας της οικονομικής μονάδας. Οι διοικούντες πρέπει να γνωρίζουν που κερδίζει και που χάνει . Η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται:

- Συλλογή πληροφοριών που αφορούν κάθε στάδιο παραγωγής ώστε να προσδιοριστεί το λειτουργικό κόστος (κυρίων και βοηθητικών λειτουργιών)
- Καταλογισμός των εμμέσων εξόδων κατά φορέα κόστους
- Τα κόστος των πρώτων υλών και βοηθητικών υλών, που αγοράζονται ή παράγονται από την ίδια (αναλώσεις υλικών)
- Το κόστος των υλικών συσκευασίας που αναλώνονται για την τελειοποίηση του αγαθού καθώς και των ανταλλακτικών που χρησιμοποιούνται για την συντήρηση του κεφαλαιουχικού εξοπλισμού.
- Το οργανικό (καθαρό) αποτέλεσμα με την κατάρτιση του λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε σε βραχυχρόνια είτε σε ετήσια βάση.
- Πέραν των θεμάτων κοστολόγησης η Αναλυτική Λογιστική άπτεται και διοικητικών θεμάτων θέτοντας ερωτήσεις όπως:

1. Σε ποιο κόστος πρέπει να παραχθούν τα προϊόντα
2. Ποιος είναι ο αποτελεσματικότερος τρόπος παραγωγής.

[4] ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(2000).*ΑΠΟ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝ/ΜΙΟΥ*

3. Τις χρησιμοποιούμενες πρώτες και βοηθητικές ύλες θα τις παράγει η ίδια ή θα τις προμηθεύεται μέσω τρίτων.

ΤΡΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

[5]Η αναλυτική λογιστική σύμφωνα με την παράγραφο 1100 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 μπορεί να λειτουργεί με δύο τρόπους ή συστήματα.

1. Με το σύστημα της πλήρους αυτονομίας της έναντι της Γενικής Λογιστικής, δηλαδή σε ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα από αυτό της Γενικής Λογιστικής.
2. Με το σύστημα της συλλειτουργίας Γενικής και Αναλυτικής Λογιστική με την προϋπόθεση ότι η Αναλυτικής Λογιστικής θα διατηρεί την αυτονομία της και δεν θα αλλοιώνονται οι βασικές αρχές των παραγράφων 1110 και 1102 του ίδιου προεδρικού διατάγματος. Δηλαδή:
3. Η αρχή της κατά είδος συγκέντρωση των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων
4. Η αρχή της καταρτίσεως του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Στο σύστημα αυτό είναι δυνατό τα αποθέματα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών αποθήκης. Επιπρόσθετα στο σύστημα πρέπει να τηρούνται στην ομάδα 2 του Ε.Γ.Λ.Σ τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των αναλυτικών λογαριασμών μικτών αποτελεσμάτων- στην ομάδα 7 και τα Αναλυτικά Αποτελέσματα να προσδιορίζονται στους λογαριασμούς της ομάδας 8.

ΕΝΝΟΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΔΑΠΑΝΗΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΟΥ

Κόστος[6] είναι ένα αριθμητικό μέγεθος που αντιπροσωπεύει τα ποσά που επενδύθηκαν για την απόκτηση υλικών ή αϋλών αγαθών και υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίηση τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών.

Σαν έννοια **το κόστος** αναφέρεται στην αξία των οικονομικών μέσων που χρησιμοποιούνται για να αποκτηθούν αγαθά ή υπηρεσίες τα οποία έχουν άμεσο ή μελλοντικό όφελος για την επιχείρηση[7].

---

[5] ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(2000).*ΑΠΟ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝ/ΜΙΟΥ*

[6] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

[7]Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους Θεωρία και Πράξη, τόμος Α, (P.I. Publishing, Αθήνα 2004), σελ. 19

Επιπλέον αντλήσαμε κάποιους ενδεικτικούς ορισμούς για την έννοια του κόστους και από άλλους συγγραφείς. Ο Παπαδημητρίου Δ. (1965) ορίζει σαν κόστος το ποσό που επενδύθηκε σε υλικά ή άυλα αγαθά και υπηρεσίες, χρήσιμα ή απαραίτητα για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Ο Τσιμάρας Μ. (1964) θεωρεί σαν κόστος το σύνολο των πάσης φύσεως και μορφής οικονομικών θυσιών οι οποίες απαιτούνται για να παραχθεί ένα προϊόν ή μια υπηρεσία (κάτω από δεδομένες κάθε φορά τεχνοοικονομικές συνθήκες) και να πάρει ορισμένη μορφή ή ιδιότητες καθώς και θέση στο χώρο και το χρόνο. Ο Χρυσοκέρης Ι. (1968) θέτει σαν κόστος την πλήρη και κανονική και ειδικώς αποτιμηθείσα δαπάνη εκμεταλλεύσεως που αφορά ένα ορισμένο αντικείμενο ή ένα σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση. Ο Γεωργιάδης Μ. (1967), τέλος, εννοεί σαν κόστος το κατά στιγμή σύνολο των ομαλών (τακτικών) και βάσει ορισμένων αρχών αποτιμήσεως εξόδων, τα οποία αναφέρονται σε δοθέν αντικείμενο, προϊόν, λειτουργία, υπηρεσία.

Συνεπώς εντοπίζουμε ότι το κόστος είναι ένα μέγεθος που μετριέται σε νομισματικές μονάδες που πρέπει να πραγματοποιηθεί από την οικονομική μονάδα έτσι ώστε να υπάρχει η δυνατότητα εσόδων άρα και πραγματοποίηση εσόδων άρα και ενδεχομένου κέρδους. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα του κόστους είναι:

- √ Το κόστος αποτελεί επένδυση σε αγοραστική δύναμη σε αγαθά και υπηρεσίες. Άρα εδώ μπορούμε να σημειώσουμε ότι όσο περισσότερο κόστος πραγματοποιούμε για την απόκτηση υλικών αγαθών και υπηρεσιών τόσο μεγαλύτερη και η αγοραστική δύναμη έχουμε δηλαδή επένδυση. Είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι μόνο σε ορισμένες περιπτώσεις η επένδυση αποβλέπει μόνο στην κάλυψη κοινωνικών αναγκών
- √ Το κόστος[8] αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού αυτό σημαίνει ότι πολλά στοιχεία του ενεργητικού όπως τα πάγια, εμπορεύματα, απαιτήσεις έχουν αποκτηθεί με σκοπό την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις. Τα υλικά ή αυλά στοιχεία αποτελούν μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Συμπεραίνουμε ότι τα στοιχεία αυτά μέχρι να πωληθούν εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και επιβαρύνει τον αγοραστή. Υπάρχει με την πώληση γίνεται μεταβίβαση του κόστους και συνεπώς της

[8] ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ. (2004). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ PELAIOANNIDOU PUBLISHING.

αγοραστικής δύναμης σε κάποιο τρίτο. Η μεταβίβαση αυτή του κόστους γίνεται να δίνει την δυνατότητα στην οικονομική μονάδα, την δημιουργία ¨νέου κόστους¨ για αγορά νέων προϊόντων.

Άλλα χαρακτηριστικά του κόστους ένα είναι:

√ το κόστος αλλάζει μορφή.

√ Το άλλο είναι ότι το κόστος εξαφανίζεται όταν μεταβιβαστεί σε κάποιο τρίτο

√ Τέλος το κόστος επηρεάζεται από τις τεχνοοικονομικές συνθήκες που επικρατούν.

Για να αναγνωρίσουμε το κόστος πρέπει να συμβαίνουν τα ακόλουθα[9]:

1. Η χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων γίνεται είτε για να αποκτηθούν υλικά ή άυλα αγαθά είτε για να αποκτηθούν υπηρεσίες.
2. Το κόστος δημιουργείται για να πραγματοποιηθούν στη συνέχεια έσοδα, μέσω της εκπνοής του ή της χρησιμοποίησής του.
3. Τα υλικά ή άυλα αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτώνται με τη χρησιμοποίηση των οικονομικών μέσων, μέχρι να χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων, αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.
4. Η διαμόρφωση του κόστους επηρεάζεται από τις τεχνοοικονομικές συνθήκες που επικρατούν.
5. Το κόστος αναφέρεται σε συγκεκριμένο αντικείμενο ή σύνολο αντικειμένων σε ορισμένο χρόνο, θέση και φάση.
6. Το κόστος περιλαμβάνει ομαλές (τακτικές) δαπάνες.

Έξοδο[10] ονομάζουμε το κόστος που βαρύνει τα έξοδα χρήσεως ή της περιόδου. Εδώ αξίζει να επισημάνουμε ότι το κόστος ή η αγοραστική δύναμη είναι στοιχείο του ενεργητικού μέχρι να μεταβιβαστεί ενώ το έξοδο είναι στοιχείο των αποτελεσμάτων χρήσης και αυτή είναι η σημαντικότερη διαφορά μεταξύ εξόδου και κόστους. Έτσι θα μπορούσαμε να προσδιορίσουμε τα χαρακτηριστικά του εξόδου τα οποία είναι:

---

[9] Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους Θεωρία και Πράξη, ό.π.α. σελ. 19-20

[10] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

√ Το έξοδο προέρχεται από το κόστος, δημιουργείται, από αυτό και συνεπώς προϋπάρχει σαν κόστος.

√ Το έξοδο αντιστοιχεί στο κόστος που εκπνέει κατά την διάρκεια μίας περιόδου δηλαδή έσοδα-έξοδα περιόδου= αποτέλεσμα περιόδου

√ Τα έξοδα αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έξοδα μίας περιόδου.

√ Τα έξοδα που αφαιρούνται από το μικτό αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της περιόδου αποτελούνται από το κόστος των λειτουργιών Διοικήσεως, Ερευνών και ανάπτυξης και χρηματοδοτήσεως

Δαπάνη[11] με τον όρο δαπάνη εννοούμε την διαδικασία που ακολουθούμε στην πράξη για να πραγματοποιήσουμε το κόστος. Δηλαδή η σχέση που προκύπτει είναι η εξής δαπανώ νομισματικές μονάδες για την απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών δημιουργώ με αυτή την διαδικασία κόστος το οποίο το επιβαρύνομαι μέχρι να το μεταβιβάσω σε έναν τρίτο και όταν το μεταβιβάσω δημιουργείται έξοδο με το οποίο προσδιορίζω το αποτέλεσμα της περιόδου σε συσχέτιση με τα έσοδα της περιόδου. Τα χαρακτηριστικά της δαπάνης είναι εννοιολογικά και είναι:

- Ενέργειες και πράξεις αγαθών και υπηρεσιών δηλαδή πραγματοποιήσεως του κόστους στην πρωταρχική μορφή.
- Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους μιας μορφής σε κόστος άλλης μορφής.
- Ενέργειες και πράξεις μετατροπής του κόστους σε έξοδο.

Με βάση τα παραπάνω μπορούμε να προσδιορίσουμε την ακόλουθη σχέση:

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ= ΕΣΟΔΟ-ΚΟΣΤΟΣ ΕΣΟΔΟΥ Ή ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ= ΕΣΟΔΟ-ΕΞΟΔΟ

Η μετατροπή του κόστους αγαθών ή υπηρεσιών σε στοιχείο των αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει το κόστος το οποίο είναι ενσωματωμένο να πωληθούν ή να μεταβιβαστούν σε τρίτους τότε μετατρέπεται από κόστος σε έξοδο.

[11] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΞΟΔΟΥ, ΔΑΠΑΝΗΣ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΥΣ

√ Το κόστος είναι στοιχείο του ενεργητικού και συνεπώς του ισολογισμού, ενώ το έξοδο στοιχείο των αποτελεσμάτων χρήσης.

√ Το κόστος μεταφέρεται από χρήση σε χρήση ενώ τα έξοδα επιβαρύνουν την συγκεκριμένη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιούνται. Συνεπώς, αντιλαμβανόμαστε ότι το κόστος μπορεί να επιβαρύνει την οικονομική μονάδα για πολλά χρόνια ενώ το έξοδο μια περίοδο. Είναι εύκολα κατανοητό ότι η λήψη της απόφασης από τους αρμόδιους διοικούντες ελλοχεύει κινδύνους για την οικονομική μονάδα αλλά ταυτόχρονα έσοδα.

√ Το κόστος προϋπάρχει πάντοτε, ενώ το έξοδο συμβαίνει το αντίθετο.

√ Το κόστος αλλάζει μορφή, μέσα στην επιχείρηση, δεν παράγει αποτέλεσμα αφού συγκρίνεται με άλλο κόστος άλλης μορφής.

√ Το έξοδο αντίθετα συγκρίνεται πάντοτε με το έσοδο για να προσδιορίσει το οικονομικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)

√ Το κόστος ταυτίζεται με το έξοδο ποσοτικά μεταξύ τους αφού το έξοδο προέρχεται από το κόστος που εξαφανίζεται με την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας.

√ Η δαπάνη ταυτίζεται και με το κόστος και με το έξοδο συνεπώς δεν αποτελεί μια επιπλέον Τρίτη κατηγορία.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η χρησιμοποίηση[12] του κόστους για λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων προϋποθέτει την κατάταξη του κόστους σε κατηγορίες. Η κατάταξη αυτή γίνεται με την χρησιμοποίηση διαφόρων κριτηρίων. Με τον όρο κριτήρια εννοούμε τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα τα οποία λαμβάνονται υπόψην για την κατάταξη του κόστους σε κατηγορίες. Τα κριτήρια κατάταξης του κόστους σε κατηγορίες είναι:

- √ Το κριτήριο του είδους
- √ Το κριτήριο του προορισμού
- √ Το κριτήριο του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατά είδος στοιχείων
- √ Το κριτήριο του χρόνου προσδιορισμού του κόστους
- √ Το κριτήριο της ενσωματώσεως ή μη μίας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος
- √ Το κριτήριο συμπεριφοράς των στοιχείων του κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας.

Σύμφωνα[13] με το κριτήριο του είδους ή του κατά φύση το κόστος των διάφορων συντελεστών που συνθέτουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης όταν εξετάζονται από την αντικειμενική τους φύση ονομάζεται κατά είδος κόστος ή κατά φύση. Σκοπός της διάκρισης αυτής είναι:

- √ Η εξασφάλιση αφενός διαχρονικής σύγκρισης των καταστάσεων εισοδήματος ή των λογαριασμών εκμετάλλευσης που καταρτίζονται από την επιχείρηση και αφετέρου των αντίστοιχων καταστάσεων ομοειδών επιχειρήσεων.
- √ Η τήρηση της φυσιολογικής ροής του κόστους που διευκολύνει την παγιοποίηση των συστημάτων κοστολόγησης.

Είναι εύκολα κατανοητό ότι η κατά είδος κατηγοριοποίηση του κόστους σύμφωνα με το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο περιλαμβάνει την ομάδα 6 του Ε.Γ.Λ.Σ. και είναι απαραίτητο για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος. Συνεπώς και του καθαρού κέρδους και ζημιάς μέσω του λογαριασμού 86 Αποτελέσματα χρήσεως. Με βάση το κριτήριο του προορισμού το κόστος κατατάσσεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- √ Κόστος κατά λειτουργία

---

[12] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

[13] ΠΑΓΓΕΙΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(1993). *ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΕΥΧΟΣ Ι.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

√ Κόστος κατά πεδίο ευθύνης

√ Κόστος κατά προϊόν, υπήρεσια κ.λ.π.

√ Κόστος κατά κέντρο κέρδους

Σύμφωνα[14] με το κριτήριο του προορισμού ή λειτουργίας το κατά είδος ομαδοποιείται σε διάφορες λειτουργίες ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Το λειτουργικό κόστος σχηματίζεται από τα στοιχεία διαφορετικής φύσης που έχουν ίδιο σκοπό-προορισμό, που είναι:

- Το κόστος παραγωγικής λειτουργίας.
- Το κόστος της λειτουργίας των αγορών.
- Το κόστος λειτουργίας της διάθεσης.
- Το κόστος της χρηματοοικονομικής λειτουργίας.
- Το κόστος της διοικητικής λειτουργίας.
- Το κόστος της λειτουργίας των ερευνών και ανάπτυξης.

92 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ
92.00Έξοδα Λειτουργίας παραγωγής
92.00.60Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
92.00.61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
92.00.62 Παροχές τρίτων
92.00.63 Φόροι- Τέλη
92.00.64 Διάφορα Έξοδα
92.00.65
92.00.66 Αποσβέσεις παγίων
92.00.67
92.00.68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
92.00.24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες
92.00.25 Αναλώσιμα υλικά
92.00.26 Ανταλλακτικά παγίων
92.00.28 Είδη συσκευασίας

Η διαμόρφωση[15] του κόστους κατά λειτουργία επιτυγχάνεται με τους υποχρεωτικού δευτεροβάθμιους λογαριασμού:

---

[15] ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(2000).*ΑΠΟ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝ/ΜΙΟΥ*

92.00	Έξοδα λειτουργίας παραγωγής
92.01	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας
92.02	Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης
92.03	Έξοδα λειτουργίας διάθεσης
92.04	Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Με τη συγκέντρωση του κόστους κατά λειτουργία συνήθως επιδιώκονται:

- Ο έλεγχος του μεγέθους του και των φορέων που είναι υπεύθυνοι για αυτό.
- Η μέτρηση αποδοτικότητας που προκύπτει από τη σύγκριση με το αντίστοιχο έργο που παράγεται.
- Η διευκόλυνση του καταλογισμού του στους ενδιάμεσους και τελικούς φορείς κόστους.

Θα ήταν σημαντικό να τονίσουμε στο σημείο αυτό ότι η συγκέντρωση της κατηγορίας του κόστους αυτού είναι ιδιαιτέρα σημαντικό για τη οικονομική μονάδα διότι:

- Η επιχείρηση πρέπει να ξέρει που κερδίζει και που χάνει ακριβώς συνεπώς την αποδοτικότητα σε κάθε τομέα.
- Τα στοιχεία του κόστους παρότι είναι ανόμοια μεταξύ τους, έχουν ένα κοινό χαρακτηριστικό το σκοπό-προορισμό.

Κόστος κατά πεδίο ευθύνης ονομάζουμε το κόστος της λειτουργικής ή οργανωτικής υποδιαίρεσης της οικονομικής μονάδας για το οποίο έχει ορισθεί υπεύθυνο πρόσωπο εξοπλισμένο με την αναγκαία εξουσία και αρμοδιότητα να αποφασίζει για αυτό.. Είναι πιθανό σε ένα τμήμα ή κέντρο κόστους, όπου προσδιορίζεται λογιστικά το κόστος, η ευθύνη του τμηματάρχη να περιορίζεται μόνο σε μέρος από το συνολικό κόστος του τμήματος. Επιπρόσθετα, το κόστος κατά φορέα ή πεδίο ευθύνης αναγκαστικά κατά τις οποίες δεν υπάρχει κάθετη λειτουργική οργανωτική διάρθρωση και αντίθετη κοστολογική οργάνωση.

Σε αυτό το σημείο μπορούμε να σημειώσουμε η κοστολογική ευθύνη για την οικονομική μονάδα είναι ιδιαίτερα σημαντική διότι πρέπει να γνωρίζει το προσωπικό που απασχολεί το κάθε τμήμα ή το ηλεκτρικό ρεύμα που καταναλώνει. Επιπλέον, αξιοσημείωτο είναι σύμφωνα με τις αρχές λειτουργίας της λογιστικής ευθύνη (Responsibility Accounting) δεν υπάρχει κοστολογική ευθύνη εφόσον άλλοι

αποφασίζουν για το κόστος στο τμήμα που διοικεί ο φορέας. Τέλος, στόχος της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας είναι η μείωση ή ελαχιστοποίηση του κόστους έτσι αναθέτει την Διοίκηση των Αποθηκών και την διαχείριση των αποθεμάτων σε ένα πρόσωπο εκτός της οργανωτικής δομής των εργοστασίων τον οποίο ονομάζουμε φορέα κόστους.

Κόστος κατά φορέα[16] είναι το κόστος παραγόμενων έτοιμων ή ημιτελών προϊόντων και προσδιορίζεται με τρεις μεθόδους:

- √ Κατά την πρώτη μέθοδο, στο κόστος του οικείου παραγωγικού τμήματος συγκεντρώνεται, ολόκληρο το κόστος παραγωγής συμπεριλαμβανομένου του κόστους αναλισκόμενων προϊόντων. Το κόστος αυτό λοιπόν, είναι το κόστος κατά προορισμό, σχηματιζόμενο από διαφόρου είδους στοιχεία όπως πρώτες ύλες, άμεση εργασία, ηλεκτρικό ρεύμα.
- √ Κατά την δεύτερη μέθοδο στο παραγωγικό τμήμα συγκεντρώνονται μόνον οι δαπάνες μετατροπής των πρώτων υλών σε προϊόν και όχι της αναλισκόμενης πρώτης ύλης. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή της υπηρεσίας σχηματίζεται από το κόστος πρώτης ύλης που κοστολογείται άμεσα χωρίς να περνάει από το παραγωγικό τμήμα και από το κόστος του παραγωγικού τμήματος όπου παράγεται το προϊόν ή η υπηρεσία.
- √ Κατά τη Τρίτη μέθοδο το κόστος παραγωγής του προϊόντος ή της υπηρεσίας διαχωρίζεται και παρακολουθείται σε τρία στοιχεία: Τα άμεσα υλικά, την άμεση εργασία και τα Γενικά Βιομηχανικά Έξοδα ή έξοδα τμήματος. Τα δύο πρώτα στοιχεία ενσωματώνονται στο κόστος προϊόντος ή της υπηρεσίας απ΄ ευθείας(άμεσα) ενώ το τρίτο κοστολογείται διακεκριμένα, ύστερα από κατανομή όταν στο παραγωγικό τμήμα παράγονται περισσότερα του ενός προϊόντα. Από λογιστική άποψη τόσο ή άμεση εργασία όσο και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα παρακολουθούνται από τον ίδιο λογαριασμό 9200.

Κόστος κατά κέντρο κέρδους ονομάζουμε κάθε λειτουργική υποδιαίρεση της οικονομική μονάδας στην οποία πραγματοποιούνται έσοδα και κόστος. Τα κέντρα κέρδους αποτελούν ευρύτερους τομείς δραστηριότητας, από ότι τα κέντρα κόστους,

[16] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

περιλαμβάνουν δε, όπως και τα κέντρα ευθύνης, κατά κανόνα περισσότερα του ενός κέντρα κόστους. Συνήθως τα κέντρα αντιπροσωπεύουν διακεκριμένους τομείς δραστηριότητας ή κλάδους εκμετάλλευσης μιας επιχείρησης. Εδώ μπορεί να γίνει μία σημαντική διάκριση σε Πραγματικά κέντρα κέρδους και ονομαστικά κέντρα κόστους. Τα πραγματικά κέντρα είναι εκείνα στα οποία το πραγματικό κόστος τους συγκρίνεται, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, με το πραγματικό έσοδο που προκύπτει από τις πωλήσεις. Ονομαστικά κέντρα είναι εκείνα στα οποία το πραγματικό κόστος συγκρίνεται με το υπολογιστικό έσοδο. Είναι σημαντικό να τονίσουμε, ότι το κόστος των κέντρων κέρδους είναι ομαδοποιημένο κατά είδος που πραγματοποιείται για τον ίδιο σκοπό, είναι δηλαδή το κόστος κατά προορισμό.

Συνοψίζοντας, το κόστος κατά προορισμό είναι ιδιαιτέρως σημαντικό για την οικονομική μονάδα διότι έτσι της δίνεται η δυνατότητα:

- √ Να γνωρίζει επακριβώς όλο το λειτουργικό της κόστος.
- √ Παραχώρηση αρμοδιοτήτων και εξουσίας σε διευθυντές οι οποίοι είναι κοστολογικά υπεύθυνοι για την ελαχιστοποίηση του κόστους.
- √ Επιπλέον, ο προσδιορισμός του κόστους των παραγόμενων ετοίμων προϊόντων ή ημιτελών.
- √ Τέλος, της δίνεται η δυνατότητα μέσω των κέντρων κέρδους προσδιορισμός οικονομικού αποτελέσματος κάθε τομέα δραστηριότητας.

ΑΜΕΣΟ ΚΑΙ ΕΜΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Ένα άλλο κριτήριο κατηγοριοποίησης του κόστους είναι αυτό του τρόπου ενσωματώσεως στο κόστος των κατά είδος στοιχείων του.

Με αυτό το κριτήριο διακρίνουμε το κόστος σε:

- Άμεσο κόστος
- Έμμεσο κόστος

Άμεσο κόστος ονομάζουμε το κόστος το οποίο ενσωματώνεται στην λειτουργία ή στο προϊόν απευθείας, εξ ολοκλήρου, χωρίς προηγούμενη κατανομή, κατά τρόπο εμφανή και με ακριβή υπολογισμό του κατά αξία ποσοτικού του μεγέθους. Τα κόστος μπορεί να είναι άμεσο ως προς ένα τμήμα, λειτουργία ή κέντρο κόστους και έμμεσο από το τμήμα προϊόν. Εάν όμως, στο παραγωγικό τμήμα, παράγεται ένα μόνο προϊόν τότε το άμεσο κόστος του παραγόμενου σε αυτό προϊόντος. Επειδή το άμεσο κόστος

συνδέεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο με την λειτουργία ή το προϊόν, στο οποίο αναφέρεται το αριθμητικό μέγεθος εμφανίζει απόλυτη αξιοπιστία και για αυτό τον λόγο χρησιμοποιείται ευρύτατα στην λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Υποστηρίζεται και ορθά ότι ο βαθμός αξιοπιστίας ενός προϊόντος μίας υπηρεσίας ή τμήματος, βρίσκεται σε ευθεία αναλογία με το ποσοστό που καταλαμβάνει το άμεσο κόστος του προϊόντος ή τμήματος.

Το άμεσο κόστος μπορούμε να το διακρίνουμε:

- Άμεσο μεταβλητό κόστος
- Άμεσο σταθερό κόστος

Το άμεσο μεταβλητό κόστος αντιπροσωπεύει το κόστος εκείνο το οποίο προκαλείται από την δραστηριότητα ή την λειτουργία του τμήματος. Το κόστος παύει να υπάρχει δηλαδή μηδενίζεται μόνο όταν η οικονομική μονάδα σταματάει να δραστηριοποιείται. Τέτοια κόστη είναι το κόστος πρώτων και βοηθητικών υλών και το κόστος του ηλεκτρικού ρεύματος δηλαδή υπάρχουν μόνο όταν η επιχείρηση παράγει προϊόντα και υπηρεσίες.

Το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος αντιστοιχεί στο κόστος που δημιουργείται με σκοπό το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας λειτουργίας. Το κόστος αυτό δεν επηρεάζεται τουλάχιστον βραχυχρόνια, από την λειτουργία και γενικά από την δραστηριότητα του τμήματος. Τέτοιες δαπάνες είναι το κόστος αποσβέσεων των παγίων στοιχείων του τμήματος, τα ασφάλιστρα πυρός των κτιρίων αυτών, το κόστος συντηρήσεως του εξοπλισμού, το κόστος από δημοτικούς φόρους και τέλη καθαριότητας που αφορούν το τμήμα, οι αμοιβές και τα έξοδα των στελεχών του τμήματος. Οι δαπάνες αυτές προκύπτουν είτε λειτουργεί είτε όχι, βρίσκεται όμως σε ετοιμότητα να λειτουργήσει ανά πάσα στιγμή και αποτελούν ως εκ τούτου το Άμεσο Σταθερό Κόστος του τμήματος.

Ανακεφαλαιώνοντας, το άμεσο κόστος είναι το πλέον αξιόπιστο μέγεθος για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων αφενός, αφετέρου δε εξαρτάται από το είδος των επιχειρηματικών αποφάσεων καθώς και τον αριθμό και την σημασία τους. Τέλος, εάν το άμεσο κόστος βρίσκεται κάτω του 50% επί του συνολικού κόστους, τότε το άμεσο κόστος θεωρείται ακατάλληλο για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Είναι φανερό ότι, όσο διευρύνεται η έκταση της δραστηριότητας της οποίας επιδιώκεται το κόστος τόσο αυξάνεται η αξιοπιστία του. Επιπλέον, από όλα τα παραπάνω συμπεραίνουμε Ολικό Άμεσο Κόστος= Άμεσο σταθερό κόστος + Άμεσο

μεταβλητό κόστος συνεπώς κύριος στόχος της επιχείρηση είναι η ελαχιστοποίηση του κόστους. Αφού το άμεσο κόστος αποτελείται από μεταβλητά και σταθερά στοιχεία και τα μεταβλητά επηρεάζονται από τη λειτουργία του τμήματος ενώ τα σταθερά όχι. Έτσι οι διοικούντες για να μειώσουν το άμεσο κόστος πρέπει να καταφέρουν να μειώσουν το άμεσο μεταβλητό κόστος.

Άμεση Εργασία ή οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού που ασχολούνται άμεσα με την παραγωγή των προϊόντων, θεωρητικά εντάσσεται στο Άμεσο Μεταβλητό Κόστος, πρακτικά όμως και οπωσδήποτε βραχυχρόνια αποτελεί, στην χώρα μας τουλάχιστον, Άμεσο Σταθερό Κόστος. Η ένταξη του κόστους άμεσης εργασίας στην ομάδα του άμεσου σταθερού ή άμεσου μεταβλητού κόστους εξαρτάται από τον βαθμό ελαστικότητας της αγοράς εργασίας [17]Εδώ θα μπορούσαμε να προσθέσουμε ότι η άμεση εργασία είναι η εργασία την οποία προσφέρουν εκείνοι οι οποίοι ασχολούνται με την επεξεργασία των πρώτων υλών και η οποία ενσωματώνεται στο παραγόμενο προϊόν, μπορεί δε να διακριθεί πάνω σε αυτό και αποτελεί σημαντικό μέρος του κόστους συνολικής εργασίας που θα απαιτηθεί για την παραγωγή του. Στο παραγόμενο προϊόν ενσωματώνεται, συνήθως και άλλη εργασία η οποία δεν είναι διακριτή πάνω σε αυτό. Για αυτό τον λόγο ονομάζεται και έμμεση εργασία (indirect labour).

Ένα άλλο μέρος του Άμεσου Κόστους είναι οι **Πρώτες ύλες(raw material)**. Πρώτες ύλες είναι όλα τα κύρια υλικά τα οποία ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν, μπορούν να διακριθούν πάνω σε αυτό και αποτελούν σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή του. Πρώτες ύλες θεωρούνται τόσο τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτήν όταν πρέπει να χρησιμοποιηθούν όσο για τα προϊόντα που έχουν παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων και τα οποία περιλαμβάνονται από την αποθήκη ετοίμων προϊόντων.
Ως πρώτες ύλες λοιπόν θεωρούνται:

[17] ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ. (2004). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ PELAIOANNIDOU PUBLISHING.

1. Τα υλικά που αγοράζονται ειδικά για την παραγωγή των προϊόντων της επιχείρησης και τα οποία αποθηκεύονται στην αποθήκη πρώτων υλών για να εξαχθούν από αυτή όταν πρόκειται να χρησιμοποιηθούν.
2. Τα προϊόντα που έχουν ήδη παραχθεί αλλά ξαναχρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων και τα οποία παραλαμβάνονται από την αποθήκη ετοίμων προϊόντων.
3. Τα ημικατεργασμένα προϊόντα που προχωρούν, σύμφωνα με την παραγωγική διαδικασία, από μια επεξεργασία σε μια άλλη ή από ένα τμήμα του εργοστασίου σε άλλο. Τα προϊόντα αυτά, αν και ημικατεργασμένα ως προς την τελική μορφή τους, είναι "έτοιμα" όσον αφορά τη διαδικασία ή το τμήμα από το οποίο εξάγονται και "πρώτες ύλες" όσον αφορά τη διαδικασία ή το τμήμα στο οποίο εισάγονται.

Τα *γενικά βιομηχανικά έξοδα (overheads)*[18] περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες οι οποίες δεν γίνονται για ένα συγκεκριμένο φορέα κόστους αλλά για το σύνολο των φορέων αυτών, δηλαδή λείπει το στοιχείο της άμεσης αντιστοίχησης του κόστους με το φορέα του. Τα γενικά βιομηχανικά έξοδα αποτελούν έμμεσο κόστος, δημιουργούνται στα πλαίσια της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης και πρέπει να βαρύνουν όλα τα παραγόμενα προϊόντα. Περιλαμβάνονται δηλαδή δαπάνες που γίνονται ίσως και πριν ακόμη οι πρώτες ύλες εξαχθούν από την αποθήκη πρώτων υλών για να αναλωθούν ή και μετά από την εισαγωγή των ετοίμων προϊόντων στην αποθήκη ετοίμων προϊόντων. Παραδείγματα τέτοιων δαπανών είναι:

1. Η ανάλωση των έμμεσων ή βοηθητικών υλικών τα οποία είναι απαραίτητα για την παραγωγή του προϊόντος, που δεν είναι όμως εύκολο ή είναι ασύμφορο να αντιστοιχηθούν άμεσα προς αυτό όπως, π.χ. το λευκοπλάστ, οι γάζες, το οινόπνευμα κ.λπ. Στα έμμεσα υλικά συμπεριλαμβάνονται και διάφορα άλλα αναλώσιμα υλικά όπως, π.χ. βαμβάκι, σύριγγες, βελόνες, βενζίνη, betadine κ.λπ., που δεν ενσωματώνονται στο προϊόν αλλά χρησιμοποιούνται στη παραγωγή του.
2. Η έμμεση εργασία, δηλαδή η εργασία που προσφέρεται όχι για να γίνει η επεξεργασία μιας μονάδας συγκεκριμένου προϊόντος αλλά για να υποβοηθηθεί η επεξεργασία αυτή. Παραδείγματος χάρη η εργασία του

[18]Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη, ό.π.α. σελ. 26-27

φαρμακοποιού, του διαιτολόγου, του αποθηκάριου, του θερμαστή, του υδραυλικού, του ηλεκτρολόγου, των συντηρητών μηχανημάτων, των καθαριστριών κ.λπ.
3. Η ενέργεια για να κινηθούν όλα τα μηχανήματα.
4. Οι υπηρεσίες που προσφέρουν στην παραγωγή τα βοηθητικά τμήματα.
5. Οι αποσβέσεις, η συντήρηση και οι επισκευές των κτιρίων, των μηχανημάτων, των εργαλείων κ.λπ.
6. Ο μισθός των διοικητικών υπαλλήλων.

Η επόμενη διάκριση του κριτηρίου του τρόπου ενσωματώσεως του κόστους στις λειτουργίες ή τους φορείς είναι το **Έμμεσο κόστος.**[19]

Έμμεσο κόστος είναι το κόστος το οποίο πραγματοποιείται και αφορά δύο ή περισσότερα προϊόντα ή κέντρα κόστους και είναι αδύνατο ή δύσκολο να προσδιοριστεί με ακρίβεια τι μέρος από αυτό αφορά τις επιμέρους λειτουργίες ή επιμέρους φορείς κόστους. Για αυτό τον λόγο η κοστολόγηση του Έμμεσου Κόστους, ή των στοιχείων του, γίνεται κατόπιν του με την χρησιμοποίηση κατάλληλων κριτηρίων ή βάσεων. Για την καλύτερη κατανόηση του Έμμεσου Κόστους μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε ένα παράδειγμα;

Το κόστος κατανάλωσης νερού που ξοδεύεται για ολόκληρη παραγωγική μονάδα είναι έμμεσο κόστος επειδή δεν μπορούμε να ξέρουμε πόσο νερό κατανάλωσε κάθε τμήμα εφόσον δεν υπάρχουν μετρητές. Άρα καταλήγουμε ότι το άμεσο κόστος μετατρέπεται σε έμμεσο κόστος εξαιτίας των συνθηκών. Εάν αλλάξουν οι συνθήκες δηλαδή σύμφωνα με το παραπάνω παράδειγμα τοποθετηθούν μετρητές νερού σε κάθε τμήμα της παραγωγικής μονάδας τότε αυτόματα μπορούμε να μετατρέψουμε το Έμμεσο Κόστος σε Άμεσο.

Υπάρχουν όμως κάποιοι περιορισμοί στην μετατροπή του Έμμεσου κόστους σε Άμεσο κόστος οι ι οποίοι είναι ότι η μετατροπή ενός θέσει έμμεσου κόστους σε άμεσο κόστος, με την χρησιμοποίηση κατάλληλης μεθοδολογίας και τεχνικών μέσων, δεν είναι πάντοτε σκόπιμη. Κριτήριο για την λήψη σχετικής απόφασης είναι ή σύγκριση της ωφέλειας που προκύπτει από την σχετική πληροφορία ακριβέστερου προσδιορισμού του κόστους με πρόσθετο κόστος που δημιουργεί η αμεσοποίηση ενός

[19] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

κοστολογικού στοιχείου. Σύμφωνα με τα παραπάνω, συμπεραίνουμε είναι εμφανής η τάση μεγιστοποίηση της αναλογίας του άμεσου κόστους επί του συνολικού, περιορίζεται από το βαθμό αποτελεσματικότητας (κόστους- ωφέλειας) αυτής της προσπάθειας. Τέλος θα ήταν σημαντικό να τονίσουμε ότι όταν η μετατροπή του έμμεσου κόστους σε άμεσο, είναι υποπολλαπλάσια (μικρότερης) αξίας πληροφορίας από το πρόσθετο κόστος που θα δημιουργούσε η διαδικασία των αναγκαίων ποσοτικών μετρήσεων παραγωγής αυτής της πληροφορίας τότε προτιμούμε στο χαρακτηρισμό ενός στοιχείου σε έμμεσου κόστους.

Με κριτήριο το χρόνο προσδιορισμού του κόστους, διακρίνουμε το κόστος σε ιστορικό κόστος και σε προκαθορισμένο.

Κόστος προκαθορισμένο ονομάζουμε το κόστος το οποίο προσδιορίζουμε εκ των προτέρων, δηλαδή πριν ακόμη πραγματοποιηθεί. Τα προκαθορισμένο κόστος, ανάλογα με τον σκοπό προσδιορίζεται και τις ακολουθούμενες διαδικασίες υπολογισμού του:

- Προϋπολογιστικό κόστος
- Πρότυπο κόστος

Κόστος προϋπολογιστικό είναι το κόστος το οποίο υπολογίζεται εκ των προτέρων βάση ποσοτικά δεδομένα, τεχνικών προδιαγραφών, του υπό εκτέλεση έργου ή του υπό παραγωγή προϊόντος, τα οποία αποτιμώνται σε τιμές που προβλέπεται να ισχύουν κατά τον χρόνο που προβλέπεται να αποκτηθούν. Τα ποσοτικά δεδομένα, αναφέρονται σε υλικά, εργατοώρες, ανθρωπομήνες, κιλοβατώρες που προϋπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν ή θα αναλωθούν για την παραγωγή της μονάδας του προϊόντος ή του έργου. Το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιείται για την κατάρτιση προσφορών συμμετοχής σε διαγωνισμούς κατασκευής έργων ή πωλήσεις ποσότητας προϊόντων ή για τον καθορισμό της τιμής πωλήσεως ενός είδους ή ενός νέου προϊόντος. Το προϋπολογιστικό κόστος, λόγω της διαδικασίας προσδιορισμού του, είναι χαμηλού βαθμού ακρίβειας και για αυτόν τον λόγο περιλαμβάνει, αναγκαστικά, σημαντικά περιθώρια ανοχών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι, το προϋπολογιστικό κόστος στηρίζεται αποκλειστικά και μόνο σε εκτιμήσεις κατά προσέγγιση δεν έχουν λοιπόν την δυνατότητα επαληθεύσεως, άρα είναι ανασφαλή. Επίσης, διαπιστώνουμε ότι όταν πρόκειται για

έναρξη διαδικασίας λήψης παραγγελιών ή κατάρτιση προϋπολογιστικού κόστους για ένα νέο προϊόν και ο σκοπός αυτός εκπληρωθεί το προϋπολογιστικό μετατρέπεται σε πραγματικό κόστος το οποίο είναι ακριβές και αξιόπιστο κόστος και χρησιμοποιείται για τη εξυπηρέτηση σκοπών, όπως ο προσδιορισμός αποτελεσμάτων, οι διορθώσεις προϋπολογιστικής τιμής πωλήσεως, αποτίμηση της απογράφης. Συμπεραίνουμε κίνδυνοι ανατιμήσεων σε σχέση με την προϋπολογιστική τιμή πάντα ελλοχεύουν όπως φυσικά και διάφορες οικονομικές διακυμάνσεις όπως ο πληθωρισμός, αύξηση του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού, αύξηση της τιμής των πρώτων υλών και αύξηση της τιμής της έμμεσης και άμεσης εργασίας. Σημειώνουμε, ότι η αύξηση ου κόστους πρώτων υλών επέρχεται με δύο τρόπους:

- Είτε με αύξηση της άμεσης εργασίας.
- Είτε με αύξηση της αγοράς η κατεργασίας των πρώτων υλών.

Πρότυπο κόστος είναι το κόστος το οποίο προσδιορίζεται εκ των προτέρων αλλά η ακολουθούμενη διαδικασία προσδιορισμού των στοιχείων καθιστά ακριβές και συνεπώς πλήρως αξιόπιστο, ικανό για να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση πολλών αναγκών μίας επιχειρηματικής ζωής. Το πρότυπο κόστος προσεγγίζει ποσοτικά τουλάχιστον το πραγματικό κόστος και συγκρίνεται με το αυτό για τυχόν αποκλίσεις. Τέλος το πρότυπο κόστος αποτελεί ισχυρό μέσο ελέγχου του πραγματικού κόστους κυρίως της παραγωγικής λειτουργίας είτε αυτοτελώς είτε ως τμήμα του ευρύτερου συστήματος παραγωγής του προϋπολογιστικού ελέγχου (Budgetary Control).

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ

1. Το προϋπολογιστικό[20] κόστος είναι μια ποσοτική έκφραση τω μελλοντικών στόχων μίας επιχείρησης της επιχείρησης και συγχρόνως είναι ένα μέσο ρύθμισης συντονισμού των ενεργειών που απαιτούνται για την επίτευξη των στόχων της. Το προϋπολογιστικό κόστος (budged cost) σε αντίθεση με το

[20] ΒΕΝΙΕΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ. (2004). *ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΘΕΩΡΙΑ ΚΑΙ ΠΡΑΞΗ.* ΕΚΔΟΣΕΙΣ PELAIOANNIDOU PUBLISHING.

πρότυπο στηρίζεται σε εκτιμήσεις του συνολικού κόστους που συνεπάγεται ή μελλοντική δράση της επιχείρησης, εάν είναι δυνατό να αναλύεται και στα επιμέρους στοιχεία του συνολικού κόστους.

2. Τόσο το πρότυπο όσο και το προϋπολογιστικό κόστος χρησιμοποιούνται από την διοίκηση της επιχείρησης κατά αρχή στον προγραμματισμό της δράσης και στην συνέχεια τον έλεγχο εάν και πόσο τα πραγματικά ιστορικά δεδομένα συμπίπτουν με προγραμματισμένα αναμενόμενα.
3. Είναι εύκολα κατανοητό ότι όσο μικρότερες είναι οι αποκλίσεις του πρότυπου με το προϋπολογιστικό κόστος τόσο μεγαλώνει το προϋπολογιστικό κόστος την αξιοπιστία του.

Πραγματικό κόστος είναι το κόστος ου προσδιορίζεται εκ των υστέρων αφού έχει ήδη πραγματοποιηθεί. Για αυτό το λόγο ονομάζεται και κόστος Ιστορικό. Το πραγματικό κόστος είναι η πλέον γνωστή και συχνά χρησιμοποιούμενη κατηγορία κόστους. Αποτελεί την βάση προσδιορισμού των πραγματικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, γίνεται μόνο από τις φορολογικές αρχές αποδεκτό για τον υπολογισμό των φορολογικών κερδών και την επιβολή φόρου εισοδήματος. Το ιστορικό κόστος χρησιμοποιείται για τη κατάρτιση των προγραμμάτων δράσεως, για την κατάρτιση του προτύπου κόστους, για την αποτίμηση της απογραφής των αποθεμάτων, για τη κατάρτιση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων χρήσης και του Ισολογισμού. Στα πλαίσια του σχεδιασμού της δραστηριότητας των επιχειρήσεων, ελέγχου πραγματοποιήσεως των στόχων σχεδίου, βραχυχρόνια το πραγματικό κόστος πρέπει να προσδιοριστεί με τη μεγαλύτερη δυνατή επιμέλεια και ακρίβεια κατά βραχέα χρονικά διαστήματα όχι μεγαλύτερα του ενός μηνός.

Το πραγματικό κόστος διακρίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες[21]:

√ Κόστος αρχικό (prime cost) είναι το κόστος που αποτελείται από τα άμεσα υλικά και την άμεση εργασία και άμεσα υλικά.

√ Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost) είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που χρησιμοποιούνται κατά την μετατροπή της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν σε κάθε στάδιο ή φάση λειτουργίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει το κόστος άμεσης εργασίας και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα .

---

[21] ΚΕΧΡΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ.(2000).*ΑΠΟ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝ/ΜΙΟΥ*

√ Κόστος παραγωγής που είναι το κόστος που πραγματοποιείται για την παραγωγή ενδιάμεσου προϊόντος ή τελικού σε μια ή περισσότερες φάσεις ή στάδια παραγωγής. Δηλαδή αποτελείται από το σύνολο των ομαλών οργανικών στοιχείων του κόστους. Συγκεκριμένα , περιλαμβάνει την ανάλωση πρώτων υλών, Άμεσα εργατικά, Γενικά βιομηχανικά έξοδα. Το κόστος παραγωγής δεν επιβαρύνεται με τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης και έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Επίσης δεν περιλαμβάνουν τα έξοδα λειτουργίας των αποθηκών ετοίμων προϊόντων τα οποία βαρύνουν το κόστος λειτουργίας και διάθεσης. Εάν προσθέσουμε στο κόστος παραγωγής το κόστος των παραπάνω λειτουργιών προκύπτει το ολικό κόστος.

√ Κόστος λειτουργίας και διάθεσης περιλαμβάνει τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την προώθηση, προετοιμασία και πραγματοποίηση των πωλήσεων ή των υπηρεσιών, Στο κόστος λειτουργίας δεν περιλαμβάνονται έξοδα που αφορούν την διοικητική λειτουργία αλλά την χρηματοοικονομική φύσεως που αφορούν τις πωλήσεις . Το κόστος λειτουργίας διακρίνεται σε άμεσο και έμμεσο.

√ Κόστος εμπορικό είναι το κόστος που προκύπτει, αν στο κόστος παραγωγής προστεθούν όλα τα άμεσα ή έμμεσα έξοδα λειτουργίας διάθεσης.

√ Κόστος λειτουργίας διοίκησης περιλαμβάνουν κυρίως τα οργανικά έξοδα των διοικητικών υπηρεσιών της επιχειρήσεως όπως μισθοί και αμοιβές τρίτων που αφορούν την διοίκηση. Τα έξοδα εμφανίζονται στο λογαριασμό 92.01 Έξοδα διοικητικής λειτουργίας στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως για να βαρύνουν τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα.

√ Κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας είναι το κόστος δανειακού κεφαλαίου της οικονομικής μονάδας και τα έξοδα που γίνονται για την λειτουργία των χρηματοληπτικών και χρηματοδοτικών υπηρεσιών της εμφανίζονται δε στο λογαριασμό 92.04 Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας. Το χρηματοοικονομικό κόστος μετά τον οριστικό σχηματισμό μερίζεται ως εξής: Στο μέρος που βαρύνει τα έξοδα διάθεσης, στο μέρος που βαρύνει τα χρηματοοικονομικά έσοδα, στο μέρος που περιλαμβάνει τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.

- √ Κόστος λειτουργίας και ανάπτυξης, που είναι τα έξοδα ερευνητικών προγραμμάτων για την εφεύρεση νέων μεθόδων παραγωγής ή βελτίωση των ήδη εφαρμοζομένων εμφανίζονται στο λογαριασμό 92.02 Έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης και δεν αφορούν την παραγωγή έργου που μπορεί να αξιοποιηθεί μακρόχρονα και μεταφέρονται στο λογαριασμό 98.99 Αποτελέσματα χρήσεως.
- √ Κόστος ολικό ή κόστος εσόδων είναι τα συνολικά έξοδα που βαρύνουν τα οργανικά έσοδα και διαμορφώνει το αποτέλεσμα εκμεταλλεύσεως της περιόδου.

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΑΙ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΥ.

- √ Το πρότυπο κόστος σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά το πραγματικό διότι το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα στόχο της επιχείρησης έναντι του οποίου συγκρίνεται το πραγματικό απολογιστικό κόστος παραγωγής των προϊόντων .
- √ Το αποτέλεσμα της παραπάνω σύγκρισης οδηγεί στον υπολογισμό της απόκλισης μεταξύ του πρότυπου κόστους και πραγματικού και αποτελεί τη κατάλληλη βάση πληροφόρησης για την λήψη αποφάσεων

Σύμφωνα[22] με το κριτήριο της ενσωμάτωσης ή μη ενσωμάτωσης μίας δαπάνης στο λειτουργικό κόστος διακρίνουμε τις δαπάνες σε:

1. Δαπάνες κοστολογήσιμες και
2. Μη κοστολογήσιμες δαπάνες

Κόστολογήσιμες δαπάνες είναι οι δαπάνες οι οποίες, με λογιστικούς όρους ενσωματώνονται και διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας. Λειτουργικό κόστος, είναι το κόστος των βασικών λειτουργιών της επιχειρήσεως δηλαδή των λειτουργιών Παραγωγής, Διοικήσεως, Διαθέσεως, Ερευνών και Ανάπτυξης και Χρηματοδοτήσεως καθώς και υποδιαιρέσεων τους. Οι δαπάνες αυτές διαμορφώνουν το λειτουργικό κόστος αυτών ονομάζονται Οργανικές Δαπάνες κατά αντιδιαστολή με προς τις Μη Οργανικές Δαπάνες (τις ανόργανες), οι οποίες δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος και συνεπώς επιβαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Με βάση τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι οι δαπάνες

[22] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

διακρίνονται σε οργανικές ομαλές και συνεπώς κοστολογήσιμες και ανώμαλες ή ανόργανες και συνεπώς μη κοστολογήσιμες. Στην διαμόρφωση του κόστους των λειτουργιών της οικονομικής μονάδας συμμετέχουν, μόνο οι οργανικές δηλαδή αυτές που συμβάλουν στην πραγματοποίηση του κυρίου ή δευτερευόντων δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Από λογιστική άποψη καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 ¨Οργανικά Έξοδα κατά είδος¨ σύμφωνα με Ε.Γ.Λ.Σ είναι οι ακόλουθες:

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ
62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ
63 ΦΟΡΟΙ ΚΑΙ ΤΕΛΗ
64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ
66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ
68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ
25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ
26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ
28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Κριτήριο για να χαρακτηριστεί η δαπάνη κοστολογήσιμη ή όχι δεν είναι το είδος της αλλά η σχέση που έχει αυτή κάθε φορά με την ομαλή και κανονική δραστηριότητα της μονάδας, το έργο που παράγεται από αυτήν ή το έσοδο που προκύπτει από την πραγματοποίηση της. Καταλήγουμε ότι τα ποσά που δεν αντιστοιχούν σε αυτήν την χρήση αλλά σε προηγούμενη δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος αλλά τα αποτελέσματα χρήσης.

ΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Μη κοστολογήσιμες δαπάνες είναι οι δαπάνες οι οποίες δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, με δεδομένο ότι συγκεντρώνει έντονα το στοιχείο της ζημιά. Οι δαπάνες αυτές είναι οι ακόλουθες:

- √ Δαπάνες ή κόστος που δεν θεωρούνται απαραίτητα για την πραγματοποίηση των λειτουργικών στόχων της οικονομικής μονάδας και κατά κανόνα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

- √ Δαπάνες ή κόστος που δεν συνδέονται με την επιδίωξη του κυρίου σκοπού της επιχείρησης ή έχουν τυχαίο ή ευκαιριακό χαρακτήρα.
- √ Δαπάνες ή κόστος που δεν συνδέονται με την ομαλή, κανονική και χρονική δραστηριότητα, το έργο και τα έσοδα της επιχείρησης.
- √ Δαπάνες ή κόστος που εμφανίζουν έντονα τα χαρακτηριστικά της ζημιάς.
- √ Δαπάνες ή κόστος που αντιστοιχεί στην υποαπασχόληση, την αδράνεια ή την αργία του συνόλου ή των τμημάτων της επιχείρησης.
- √ Δαπάνες ή κόστος αμφισβητούμενου χαρακτήρα

Αναλυτικά οι δαπάνες [23] που δεν θεωρούνται απαραίτητα για την πραγματοποίηση των λειτουργικών στόχων της οικονομικής μονάδας, κατά κανόνα, δεν αναγνωρίζονται από την φορολογική αρχή.

1) Πρόκειται για δαπάνες οι οποίες δεν προωθούν τη δραστηριότητα της επιχείρησης και δεν θα τη έβλαπταν εφόσον έλειπαν. Συνεπώς γίνονται από αμέλεια ή ελαττωματική και διοικητική ανεπάρκεια των διευθυντικών στελεχών της επιχείρησης. Για αυτό το λόγο δεν αναγνωρίζονται από την φορολογική αρχή δηλαδή δεν εκπίπτουν στα έσοδα. Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι ενδεικτικά αναφερόμενες:

- Πρόστιμα από διαπιστούμενες φορολογικές παραβάσεις.
- Προσαυξήσεις φόρων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής τους.
- Προσαυξήσεις ασφαλιστικών εισφορών.
- Ποινικές ρήτρες για αθέτηση συμφωνίας
- Καταπτώσεις εγγυήσεως
- Επιβολή εφάπαξ εισφορών
- Τόκοι υπερημερίας
- Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.

2) Οι δαπάνες ή το κόστος που δεν συνδέονται με την επιδίωξη του κυρίου σκοπού της επιχείρησης ή έχουν τυχαίο και ευκαιριακό χαρακτήρα. Τα οποία μπορεί να είναι:

- Το κόστος καλλιέργειας αγρού
- Το κόστος αγοράς λαχνού
- Το κόστος πωληθέντος ακινήτου.
- Το κόστος πωληθέντων παγίων.

[23] ΒΑΡΒΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ.(2005). *ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ.* ΤΟΜΟΣ Α. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ

3) Δαπάνες οι οποίες που δεν συνδέονται με την ομαλή, κανονική και στην ίδια χρονική περίοδο αναπτυσσόμενη δραστηριότητα, το έργο και τα έσοδα της επιχείρησης. Πρόκειται για κόστος που βρίσκεται σε καταφανή δυσαναλογία με το έργο ή το έσοδο που παράγονται από όλα αυτά. Το κόστος αυτό ονομάζεται ανώμαλο τέτοιες δαπάνες είναι:

- √ Οι υπερβολικές φύρες μεταφοράς και αποθήκευσης αποθεμάτων.
- √ Οι πέραν του κανονικού φύρες βιομηχανοποιήσεως των πρώτων υλών.
- √ Οι πέρα του κανονικού δαπάνες ερευνών
- √ Οι αμοιβές ημερών απεργίας του προσωπικού.
- √ Τα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως
- √ Τα ασφάλιστρα ζωής.
- √ Οι πρόσθετες αποσβέσεις
- √ Οι προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη των κινδύνων υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού
- √ Φόροι που δεν βαρύνουν την επιχείρηση όπως οι φόροι που επιρρίπτονται στην κατανάλωση, φόροι εισοδήματος, φόροι που συνδέονται με την λειτουργία της επιχείρησης.

4)Δαπάνες ή κόστος που εμφανίζουν κατά τρόπο σαφή τα χαρακτηριστικά της ζημιάς.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται δαπάνες που γίνονται χωρίς να αντιστοιχούν ή να οδηγούν σε παραγωγή έργου ή εσόδου από πωλήσεις. Συνιστούν μειώσεις της καθαρής περιουσίας και πραγματοποιούνται παρά την προσπάθεια να αποφευχθούν. Τέτοιες δαπάνες είναι:

- Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις υλικών στοιχείων της επιχείρησης.
- Οι καταπτώσεις εγγυήσεως.
- Πρόστιμα για διαπιστούμενες φορολογικές παραβάσεις
- Η αξία των καταστραφέντων υλικών περιουσιακών στοιχείων .
- Η καταβαλλόμενη αποζημίωση για εργατικά ατυχήματα.

5)Δαπάνες ή κόστος που αντιστοιχεί στη απασχόληση, την αδράνεια ή την αργία του συνόλου ή τμημάτων της επιχείρησης.

Ονομάζουμε κόστος υποαπασχόλησης, αργίας ή αδράνειας ενός τμήματος ή ολόκληρης της επιχείρησης, το μέρος των πραγματικών δαπανών που δεν απορροφάται από την πραγματοποιούμενη δραστηριότητα (την παραγωγή και τις

πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών) του τμήματος ή ολόκληρης της επιχείρησης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν εφαρμόζεται κατά την κοστολόγηση των σταθερών δαπανών το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης.

Χαρακτηριστικά της μεθόδου ορθολογικής επιβάρυνσης είναι ότι η μονάδα του προϊόντος και γενικά της απασχόλησης, επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερού κόστους είτε παραγωγή ίση, μεγαλύτερη ή μικρότερη από την κανονική ή την προγραμματισμένη. Το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης μας απομακρύνει από τη έννοια του πραγματικού κόστους, διασφαλίζει όμως καλύτερο έλεγχο του κόστους της μονάδας προϊόντος, αφού απαλλάσσει από την επίδραση που ασκούν στη διαμόρφωση του οι μεταβολές της απασχόλησης,.

Συντελεστής Επιβάρυνσης= σταθερές δαπάνες/ μονάδες παραγωγής

Η άλλη μέθοδος κοστολόγησης είναι η μέθοδος πραγματικού κόστους. Η διαφορά των δύο μεθόδων είναι ότι με την μέθοδο του πραγματικού κόστους απορροφόνται όλες οι σταθερές δαπάνες οι οποίες επιβαρύνουν περισσότερο το κόστος παραγωγής της μονάδας προϊόντος όταν η παραγωγή μειώνεται. Ενώ με την μέθοδο της ορθολογικής επιβάρυνσης το κόστος ανά μονάδα του προϊόντος επιβαρύνεται με το ίδιο ποσό σταθερών δαπανών και όταν η παραγωγή είναι μικρότερη από την κανονική. Η εφαρμογή της δεύτερης μεθόδου, έχει ως συνέπεια ένα μέρος των σταθερών δαπανών να μην κοστολογείται (να μην επιβαρύνει το κόστος παραγωγής) και να μεταφέρεται στο αποτελέσματα. Το κόστος αυτό αντιστοιχεί στην υποαπασχόληση της επιχείρησης ή τμήματος αυτής. Το τμήμα των σταθερών δαπανών που δεν ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής ή αλλιώς το κόστος υποαπασχολήσεως, όταν εφαρμόζεται το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης, προσδιορίζεται από τον τύπο

Σταθερές Δαπάνες- Σταθερές δαπάνες/ κανονική απασχόληση * Πραγματική Απασχόληση

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΝΟΝΙΚΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

Για να λειτουργήσει το σύστημα ορθολογικής επιβάρυνσης πρέπει να καθοριστεί το πρόβλημα προσδιορισμού της απασχόλησης. Όταν η οικονομική μονάδα έχει περισσότερα του ενός τμήματος τότε το επίπεδο απασχόλησης πρέπει να καθοριστεί για κάθε τμήμα η τομέα δραστηριότητα ξεχωριστά. Το επίπεδο απασχόλησης επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες οι οποίοι είναι:

- √ Το θεωρητικό δυναμικό παραγωγής ή απασχόλησης το οποίο αντιστοιχεί σε όγκο ποσοτικής παραγωγής όταν τα παραγωγικά μέσα και το ανθρώπινο δυναμικό λειτουργούν χωρίς διακοπή 365 μέρες τον χρόνο.
- √ Η πρακτικά εφικτή δυναμικότητα παραγωγής ή απασχόλησης. Το πρακτικά εφικτή δυναμικότητα απασχόλησης προσδιορίζεται αν το θεωρητικό δυναμικό παραγωγής προσαρμοστεί για την περίοδο που προγραμματίζουμε.
- √ Η κανονική παραγωγική ικανότητα αντιπροσωπεύει το επίπεδο απασχόλησης το οποίο επιτυγχάνεται με βάση την εμπειρία του παρελθόντος και αφού ληφθούν υπόψη διακοπές λειτουργίας τόσο προβλέψιμες όσο και αβέβαια γεγονότα συχνά επαναλαμβανόμενα.
- √ Τέλος όταν ή ζήτηση των παραγόμενων προϊόντων δεν είναι δεδομένη, όταν επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες όπως τιμές, ένταση ανταγωνισμού, το εγκατεστημένο παραγωγικό δυναμικό στο συγκεκριμένο κλάδο. Πρόκειται για συνθήκες υπό τις οποίες λειτουργούν συνήθως οι επιχειρήσεις. Υπό αυτές τις συνθήκες αυτές η επιχείρηση προγραμματίζει τη δραστηριότητα της, καταρτίζει το ετήσιο πρόγραμμα μέσα στα οποία κυριαρχική θέση κατέχουν τα προγράμματα πωλήσεων, τα οποία διαμορφώνουν ουσιαστικά το επίπεδο απασχόλησης του τμήματος ή της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι επίπεδο απασχόλησης καθώς και κόστος υποαπασχόλησης είναι ιδιαιτέρως σημαντικά για την οικονομική μονάδα. Αντιλαμβανόμαστε δε, όταν το κόστος υποαπασχόλησης είναι υψηλό τόσο μέρος των πραγματικών δαπανών δεν απορροφάται από την κύρια η δευτερεύουσα δραστηριότητα. Άρα στόχος της επιχείρησης είναι η μείωση του κόστους υποαπασχόλησης έτσι ώστε όλο και μεγαλύτερο ποσοστό των πραγματικών δαπανών να συμμετέχει στην πραγματοποίηση της δραστηριότητας της.

Τέλος, είναι εύκολα κατανοητό ότι οι οικονομικές μονάδες που έχουν πολλές φορές όγκο παραγωγής μικρότερο από το κανονικό τις συμφέρει να ακολουθούν την μέθοδο ορθολογικής επιβάρυνσης.

5)Δαπάνες ή κόστος αμφισβητούμενου χαρακτήρα

Είναι εκείνα όλα τα κονδύλια τα οποία υπάρχει αμφισβήτηση εάν πρέπει να συνυπολογίζονται στο λειτουργικό κόστος ή να αφαιρούνται από τα έσοδα. Η αμφισβήτηση αυτή εκδηλώνεται, με την μορφή ασυμφωνίας λογιστικού και κοστολογικού χειρισμού. Τα αμφισβητούμενα στοιχεία ενδεικτικά είναι:

- Τα ποσά χορηγούμενων εκπτώσεων.
- Οι καταβαλλόμενες προμήθειες πωλήσεων
- Όλες οι δαπάνες αποστολής πωλούμενων
- Τα ποσά εκπτώσεων που δίνονται για αποζημίωση για ποσοτικά ελλείμματα.
- Τα ποσά εκπτώσεων που αντιπροσωπεύουν την μορφή αποζημίωσης.

Σύμφωνα με το κριτήριο της συμπεριφοράς των στοιχείων κόστους όταν μεταβάλλεται το επίπεδο απασχόλησης ή δραστηριότητας με τον όρο συμπεριφορά κόστους, ή των επιμέρους στοιχείων τους, στις μεταβολές του βαθμού απασχολήσεως της επιχείρησης ή ενός τμήματος της, εννοούμε την επίδραση που ασκεί, η μεταβολή (αύξηση ή μείωση) του βαθμού δραστηριότητας, στην διαμόρφωση του συνολικού ύψους του κόστους του τμήματος ή του συνόλου της επιχείρησης. Πολλές δαπάνες επηρεάζονται ανάλογα και άλλες με άλλο ρυθμό. Ανάλογα με τον ρυθμό μεταβολής των δαπανών διακρίνουμε το κόστος στις ακόλουθες κατηγορίες.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Το κόστος διακρινόμενο ανά είδος δαπάνης περιλαμβάνει τα εξής κόστη: το σταθερό, το μεταβλητό, το οριακό και το λειτουργικό - συνολικό.

Σταθερό κόστος (fixed cost)[24] χαρακτηρίζεται εκείνο το κόστος το οποίο δεν μεταβάλλεται στο σύνολό του σε σχέση με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής, αλλά μεταβάλλεται ανά μονάδα προϊόντος αντίστροφα με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής. Η μη μεταβολή του συνολικού σταθερού κόστους ισχύει για δεδομένο, κάθε φορά, εύρος παραγωγικής δραστηριότητας.

Η σημασία του σταθερού κόστους στον προγραμματισμό και τον έλεγχο της δράσης της επιχείρησης αποδεικνύεται από το ότι η παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης πρέπει να επεκτείνεται μέχρι του σημείου όπου το ανά μονάδα σταθερό κόστος λαμβάνει τη μικρότερη τιμή του. Αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι η τιμή πώλησης ανά μονάδα και το συνολικό σταθερό κόστος δεν μεταβάλλονται. Αυτή είναι η έννοια της πλήρους αξιοποίησης της παραγωγικής δυναμικότητας της οικονομικής μονάδας. Επίσης, η απόφαση για οποιαδήποτε αύξηση του σταθερού

[24]Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη, ό.π.α. σελ.33

κόστους επηρεάζει ή επηρεάζεται από τις αποφάσεις που αφορούν τον όγκο παραγωγής, δημιουργώντας αντίστοιχες ευθύνες.

Μεταβλητό κόστος (variable cost)[25] χαρακτηρίζεται εκείνο το οποίο παραμένει σταθερό ανά μονάδα προϊόντος εντός ενός σχετικού εύρους παραγωγικής δραστηριότητας, αλλά μεταβάλλεται ευθέως στο σύνολό του με τις μεταβολές του όγκου παραγωγής.

Η σημασία του μεταβλητού κόστους στην αξιολόγηση της λειτουργίας ενός κέντρου κόστους συνάγεται εκ του γεγονότος ότι ο υπεύθυνος του τμήματος στο οποίο δημιουργείται είναι αρμόδιος για τον έλεγχό του. Επίσης, η σημασία του στον προγραμματισμό της δράσης της επιχείρησης και στη μέτρηση της αποτελεσματικότητας των λαμβανομένων σχετικών αποφάσεων αποδεικνύεται από το ότι κάθε αυξητική μεταβολή της παραγωγικής δραστηριότητας της επιχείρησης συνεπάγεται μια αυξητική μεταβολή του συνολικού μεταβλητού κόστους ίση προς ένα προκαθορισμένο ποσό. Αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι η τιμή πώλησης ανά μονάδα και το συνολικό σταθερό κόστος δεν μεταβάλλονται. Εφόσον η τιμή πώλησης μιας μονάδας προϊόντος είναι μεγαλύτερη από το μεταβλητό κόστος της, δικαιολογείται, καταρχήν, η παραγωγή της.

Οριακό κόστος (marginal cost)[26] είναι η μεταβολή του συνολικού κόστους παραγωγής ενός προϊόντος όταν μεταβάλλεται η παραγόμενη ποσότητα του προϊόντος κατά μία μονάδα. Αν υποθέσουμε ότι η συνάρτηση του κόστους παραγωγής είναι συνεχής και περιέχει ως ανεξάρτητη μεταβλητή την ποσότητα παραγωγής Q του προϊόντος, τότε το οριακό κόστος βρίσκεται παραγωγίζοντας αυτή τη συνάρτηση ως προς Q. Πιο συγκεκριμένα, θα είναι η πρώτη παράγωγος της συνάρτησης του κόστους παραγωγής ως προς Q.

Ο προσδιορισμός και η χρήση του οριακού κόστους[27] γίνεται βασικά στις περιπτώσεις των βιομηχανιών εξατομικευμένης παραγωγής όπως είναι π.χ. η κατασκευή ενός επιπλέον πλοίου ή αεροπλάνου, μιας επιπλέον γέφυρας ή ενός επιπλέον κτιρίου. Το οριακό κόστος αποτελείται, κατά κανόνα, από στοιχεία μεταβλητά. Ο προσδιορισμός γίνεται στις περιπτώσεις καθορισμού διαφορετικών τιμών πώλησης, δηλαδή τιμών πώλησης της πρόσθετης μονάδας των παραγόμενων προϊόντων σε τιμές διαφορετικές (μικρότερες) από τις τιμές πώλησης των λοιπών

[25]Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη, ό.π.α. σελ.29 & 33
[26]Λεξικό της Σύγχρονης Οικονομίας Θεωρητικής και Εφαρμοσμένης, Εκδόσεις Σταφυλίδη, σελ. 736
[27] www.taxheaven.gr

προϊόντων. Ο προσδιορισμός του οριακού κόστους γίνεται επίσης στις περιπτώσεις μεταβολής της απασχόλησης.

Το συνολικό κόστος (total cost)[28] ή λειτουργικό κόστος υπολογίζεται από την πρόσθεση του σταθερού και του μεταβλητού κόστους της επιχείρησης. Με άλλα λόγια το συνολικό κόστος είναι το άθροισμα του κόστους όλων των λειτουργιών μιας οικονομικής μονάδας.

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Κοστολόγηση[29] είναι το σύνολο των συστηματικών εργασιών που αποβλέπουν στο να συγκεντρώσουν, να κατατάξουν, να καταγράψουν και να επιμερίσουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε να προσδιορισθεί το κόστος παραγωγής ενός προϊόντος, το κόστος παροχής μιας υπηρεσίας ή το κόστος ανάπτυξης μιας δραστηριότητας.

Η κοστολόγηση συνιστά στην ουσία ένα σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών σχετικά με κάθε στοιχείο που συμβάλλει στη διαμόρφωση του κόστους παραγωγής του προϊόντος ή των προϊόντων της επιχείρησης ή οποιουδήποτε άλλου φορέα κόστους. Όσο πιο εκτεταμένο και λεπτομερειακό είναι αυτό το σύστημα συλλογής κοστολογικών πληροφοριών, που ονομάζεται επίσης, κοστολογικό σύστημα, τόσο καλύτερη θα είναι η γνώση του τρόπου δημιουργίας του κόστους παραγωγής καθώς και της σύστασής του.

Ο αντικειμενικός σκοπός της διοίκησης μιας επιχείρησης είναι να τη διοικήσει κατά τον πιο αποτελεσματικό και αποδοτικό τρόπο. Αυτό θα το επιτύχει μόνο αν έχει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες οι οποίοι επιδρούν πάνω στην επιχείρηση. Τέτοιοι παράγοντες μπορεί να είναι:

- Η αγορά, δηλαδή οι δυνατότητες της αγοράς να απορροφήσει το προϊόν που παράγει η επιχείρηση ή οι προτιμήσεις και απαιτήσεις των καταναλωτών.
- Η ανταγωνιστικότητα της επιχείρησης, δηλαδή η τιμή ή η ποιότητα των προϊόντων της επιχείρησης σε σχέση με εκείνα τα οποία προσφέρουν οι ανταγωνιστές της.

---

[28]Λεξικό της Σύγχρονης Οικονομίας Θεωρητικής και Εφαρμοσμένης, Εκδόσεις Σταφυλίδη, σελ. 1242
[29]Βενιέρης Γεώργιος, Λογιστική Κόστους, Θεωρία και Πράξη, ό.π.α. σελ.58-62

- Το οικονομικό περιβάλλον, δηλαδή οι διάφορες τάσεις των οικονομικών μεγεθών, η ύπαρξη ευκολίας πιστώσεων, η φορολογία, κ.λπ.
- Οι συνθήκες παραγωγής, δηλαδή η ύπαρξη ή όχι ειδικευμένου προσωπικού στην αγορά εργασίας, η παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης, οι απαιτήσεις της παραγωγικής διαδικασίας, η ευκολία ή όχι των προμηθειών.
- Το κόστος.

Ο σκοπός της κοστολόγησης είναι να δώσει στους αρμόδιους διευθυντές τις απαραίτητες πληροφορίες που έχουν σχέση με τον τελευταίο αυτό παράγοντα, το κόστος. Επομένως, ο υπολογισμός του κόστους πρέπει να γίνεται έτσι ώστε οι παρεχόμενες κοστολογικές πληροφορίες να βοηθούν σε θέματα τα οποία ο εκάστοτε διευθυντής θέλει να παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι η χρησιμότητα της κοστολόγησης, εξαρτάται από την ικανοποίηση αναγκών πληροφόρησης. Δεν έχει νόημα, δηλαδή, ένα σύστημα κοστολόγησης το οποίο, όσο λεπτομερειακό και αν είναι, υπολογίζει κόστος το οποίο δεν λαμβάνει κανείς υπόψη του.

Η κοστολόγηση δεν βοηθά μόνο στον υπολογισμό του κόστους ενός προϊόντος, αλλά και στον προσδιορισμό του πόσο θα έπρεπε να είχε κοστίσει το προϊόν αυτό. Υποδεικνύει δηλαδή εάν υπάρχουν απώλειες έτσι ώστε να είναι δυνατόν να ληφθούν μέτρα αμέσως για να αποφευχθούν αυτές οι απώλειες και να γίνει πιο αποδοτική η παραγωγική λειτουργία είτε ολόκληρης της οικονομικής μονάδας είτε τμήματός της.

Εκτός από τη βοήθεια που μπορεί να προσφέρει η κοστολόγηση στη λήψη αποφάσεων, ένα αποτελεσματικό σύστημα κοστολόγησης είναι απαραίτητο για τον προγραμματισμό και τον έλεγχο της πορείας μιας σύγχρονης επιχείρησης. Ο έλεγχος αποβλέπει στο να εξακριβωθεί ότι η παραγωγή πραγματοποιείται στο ελάχιστο δυνατό κόστος σε σχέση με την προγραμματισμένη ποσότητα παραγόμενου προϊόντος. Όλες οι δαπάνες ή απώλειες εντοπίζονται και κατά συνέπεια ελέγχονται με βάση τις πληροφορίες που θα δώσει το σύστημα κοστολόγησης.

Κάθε σύστημα κοστολόγησης πρέπει να ακολουθεί τις εξής γενικές αρχές:

- ✓ Το κόστος πρέπει να συσχετίζεται όσο το δυνατόν περισσότερο με τις αιτίες που το δημιουργούν, π.χ. ο μισθός ενός αποθηκάριου δεν μπορεί να επιβαρύνει οποιοδήποτε φορέα κόστους παρά μόνο αυτόν που περνά από το τμήμα στο οποίο αυτός ανήκει.

- ✓ Στο κόστος περιλαμβάνονται δαπάνες μόνο όταν έχουν συμβεί, π.χ. μια ημικατεργασμένη μονάδα προϊόντος δεν θα επιβαρυνθεί ποτέ με αναλώσεις υλικών που δεν έχουν γίνει αφού δεν έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή της.
- ✓ Όλα τα είδη κόστους που προκύπτουν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, όσο μικρά ή επουσιώδη και αν φαίνονται. Ο συστηματικός συνυπολογισμός όλων των δαπανών που συμβαίνουν στο κόστος προλαμβάνει λάθη τα οποία μπορεί να αποδειχθούν σημαντικά.
- ✓ Το έκτακτο ή μη κανονικό κόστος δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην κοστολόγηση. Όπως έχει λεχθεί, η κοστολόγηση βοηθά τους διευθυντές στο να πάρουν αποφάσεις δίνοντάς τους πληροφορίες σχετικές με το κόστος λειτουργίας της επιχείρησης. Το έκτακτο κόστος δεν συμβάλλει στην επίτευξη αυτού του σκοπού διότι δεν σχετίζεται με την κανονική και ομαλή λειτουργία της επιχείρησης αλλά μάλλον με τυχαία γεγονότα ανεξέλεγκτα από αυτή. Ο συνυπολογισμός του λοιπόν μέσα στο κανονικό κόστος θα είχε ως αποτέλεσμα την αλλοίωση της πληροφόρησης.

Ένα παρελθόν κόστος δεν πρέπει να επιβαρύνει ποτέ μια μελλοντική περίοδο. Πολλές φορές επικρατεί η ιδέα ότι το παρελθόν κόστος πρέπει να επιβαρύνει μελλοντικές περιόδους και η δικαιολογία που δίνεται είναι ότι το κόστος αυτό πρέπει να ληφθεί κάποτε υπόψη. Αυτό είναι λάθος από πλευράς Λογιστικής Κόστους διότι τέτοιες ενέργειες έχουν ως αποτέλεσμα να αλλοιώνουν την εικόνα της απόδοσης της επιχείρησης. Ως παρελθόν κόστος δεν νοείται το κόστος που δεν έχει εκπνεύσει, δηλαδή εκείνο που δεν έχει μετατραπεί σε έξοδο και δεν έχει εκλείψει η ωφέλεια της επιχείρησης από αυτό.

ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Πρότυπο κόστος (standard cost)[30] σημαίνει κατ' αρχήν τη βάση, η οποία γίνεται αποδεκτή ως μέτρο κάποιου στοιχείου το οποίο μπορεί να μετρηθεί. Έτσι το τετραγωνικό μέτρο, το χιλιόγραμμο, το κιλοβάτ κ.λπ. αποτελούν μέτρα τα οποία συνιστούν πρότυπα βάσει των οποίων γίνονται σχετικές μετρήσεις.

Η αρχική αυτή έννοια μας βοηθά σημαντικά να κατανοήσουμε τη σύγχρονη έννοια του προτύπου στη λογιστική και γενικά στα οικονομικά. Επομένως ο όρος πρότυπο σημαίνει:

1. Τον αντικειμενικό σκοπό που έχει τεθεί και του οποίου αναμένεται η πραγματοποίηση.
2. Τον "τύπο" που έχει ως σκοπό την εξασφάλιση της ομοιομορφίας. Σαν τύπος θεωρείται το αντικείμενο το οποίο εκδηλώνει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά προς τα οποία πρέπει να συμμορφώνονται τα αντικείμενα της ίδιας φύσεως. Με άλλα λόγια το πρότυπο της μέτρησης αποτελεί και τη βάση της σύγκρισης.

Τα προσδιοριστικά χαρακτηριστικά του πρότυπου κόστους που είναι σημαντικό να αναφερθούν είναι:

1. Το πρότυπο κόστος καταρτίζεται βάσει ποσοτικών προτύπων η ύπαρξη των οποίων προϋποθέτει:
   i. Ακριβή προσδιορισμό των υλικών που θα χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή και των αποδόσεων αυτών στο προϊόν.
   ii. Ακριβή προσδιορισμό της απαιτούμενης εργασίας για την παραγωγή, η οποία γίνεται εφικτή κατόπιν μελέτης του απαιτούμενου χρόνου και των κινήσεων των εργατών κατά την εκτελούμενη εργασία.
   iii. Μελέτη του μηχανικού εξοπλισμού και των παραγωγικών εγκαταστάσεων αναφορικά με τον τρόπο λειτουργίας και αποδοτικότητάς τους.
2. Το πρότυπο κόστος εμφανίζει μια επιμελώς σχεδιασμένη μέθοδο παραγωγής. Αυτό σημαίνει ότι οι σχετικές μελέτες έχουν καταλήξει σε

[30]Παπαδημητρίου Α. Δημήτριος, Το Πρότυπον Κόστος, Εκδότης Βίκτωρ Παπαζήσης, Αθήνα, σελ.107-109

μια ορισμένη παραγωγική διαδικασία και συνεπώς οι ποσοτικοί προσδιορισμοί είναι εύκολοι.

3. Η εκτέλεση της παραγωγικής διαδικασίας είναι κατανεμημένη, βάσει του σχεδίου, σε υπευθύνους καθένας από τους οποίους έχει να επιτελέσει κάποιο έργο απολύτως προσδιορισμένο για το οποίο είναι υπόλογος.
4. Το πρότυπο κόστος παραγωγής ή διαθέσεως του προϊόντος σχηματίζεται ως ένα άθροισμα προτύπων εξόδων κατά δραστηριότητα ή υποδιαίρεση της δραστηριότητας της εκμετάλλευσης.

Από τις παραπάνω προϋποθέσεις προκύπτει ότι η κατάρτιση του πρότυπου κόστους στηρίζεται στην αναλυτική εκτίμηση των δυνατοτήτων του συνόλου της εκμετάλλευσης. Στην εκτίμηση αυτή στηρίζεται ο καθορισμός του βαθμού παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης ο οποίος πρέπει να επιτευχθεί και συνεπώς το πρότυπο κόστος αποτελεί το μέτρο μέσω του οποίου θα κριθούν τα απολογιστικά δεδομένα που αναφέρονται στην πραγματοποιηθείσα παραγωγική δραστηριότητα της εκμετάλλευσης.

Για να έχουμε μια πιο ολοκληρωμένη και σφαιρική εικόνα για το πρότυπο κόστος παραθέτουμε παρακάτω και κάποιους επιπρόσθετους ορισμούς του που συλλέξαμε από την υπάρχουσα σχετική βιβλιογραφία.

«…Το πρότυπο κόστος (Standard Cost)[31] αποτελεί ένα ιδεώδες ή προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού (ιστορικού) και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής πολιτικής της επιχείρησης.»

«…Πρότυπο κόστος[32] σημαίνει το μέτρο με το οποίο θα κριθούν τα απολογιστικά μεγέθη, που αναφέρονται στην παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και μ' αυτό εξασφαλίζεται ο έλεγχος παραγωγικότητας της εκμετάλλευσης. Καταρτίζεται στην αρχή της κοστολογικής περιόδου και είναι προκαθορισμένο κόστος. Τα ποσοτικά στοιχεία του υπολογίζονται ύστερα από πειραματική επαλήθευση. Καταρτίζεται βάσει προκαθορισμένου βαθμού

[31]Σακέλλης Ε. Ι., Πανδέκτης, τόμος Α, Αθήνα 2003, σελ. 694
[32]Βανάκας Α. Κ., Θεωρητική & Εφαρμοσμένη Λογιστική Κόστους ΙΙ, Αθήνα 1994, σελ. 29-30

απασχόλησης και βάσει προτύπων εξόδων. Είναι κόστος πραγματοποιήσιμο και όχι ουτοπία…»

«Τα λεξικά καθορίζουν τον όρο "πρότυπο"[33] σαν ένα προσδιορισμένο επίπεδο υπεροχής ή απαιτούμενης επάρκειας, στην οποία στοχεύουμε ή είναι πιθανό να υπάρχει. Στη λογιστική βιβλιογραφία το πρότυπο αντιπροσωπεύει είτε οικονομικό στόχο ή φυσικές εισροές ανά μονάδα εκροής. Τα πρότυπα βασίζονται σε προκαθορισμένες φυσικές εισροές εργασίας, πρώτων υλών και μηχανοωρών οι οποίες πρέπει να καταναλώνονται για την κατασκευή ενός προϊόντος. Οι προκαθορισμένες στοχευμένες πρότυπες τιμές εφαρμόζονται για κάθε εισροή και η πρότυπη εργασία, οι πρώτες ύλες και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα είναι καθορισμένα (προϋπολογισμένα και δεν μεταβάλλονται παρά μόνο όταν υπάρχει ανάγκη). Τα πρότυπα κόστη για κάθε στοιχείο κόστους προστίθενται για να δημιουργήσουν το πρότυπο κόστος του προϊόντος μιας μονάδας εκροής. Επομένως το πρότυπο κόστος αντιπροσωπεύει το προκαθορισμένο κόστος. Είναι στοχευμένο κόστος το οποίο πρέπει να υφίσταται κάτω από ικανοποιητικές συνθήκες λειτουργίας».

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το κύριο χαρακτηριστικό της έννοιας του πρότυπου κόστους είναι η ένδειξη του ποσού στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος. Για να προσδιοριστεί απόλυτα το πρότυπο κόστος, σύμφωνα με τον Δημήτριο Α. Παπαδημητρίου, καθηγητή και συγγραφέα του βιβλίου «Το Πρότυπον Κόστος»[34], πρέπει να απαντηθούν τα ερωτήματα:

α) τι θα παράγουμε,

β) πόσο θα παράγουμε,

γ) ποια είναι η συμφέρουσα χρονική κατανομή της παραγωγής,

δ) πώς θα συντελεστεί η παραγωγή,

ε) ποιες ποσοτικές αναλύσεις είναι αναγκαίες για την παραγωγή,

στ) ποιες χρηματικές δαπάνες συνεπάγεται η αιτούμενη παραγωγή.

Είναι φυσικά ευνόητο πως οι απαντήσεις σε αυτά τα ερωτήματα αφορούν περισσότερο μια βιομηχανική μονάδα παραγωγής παρά μια "επιχείρηση" που προσφέρει υπηρεσίες υγείας σε άτομα χρήζοντα βοηθείας. Παρόλα αυτά θα

[33]Colin Drury, Standard Costing, σελ.1-2

[34]Παπαδημητρίου Α. Δημήτριος, Το Πρότυπον Κόστος, ό.π.α. σελ.133

προσπαθήσουμε να ανταποκριθούμε κατάλληλα έτσι ώστε να προσεγγίσουμε το θέμα από τη σωστή οπτική γωνία.

Το προϊόν μας, συνεπώς, σε ένα νοσοκομείο είναι αναμφισβήτητα οι υπηρεσίες υγείας προς ασθενείς που αντιμετωπίζουν κάποιο πρόβλημα είτε αυτό είναι μια απλή ίωση είτε πρέπει να υποβληθούν σε ένα περίπλοκο χειρουργείο π.χ. μια αρθροπλαστική ισχίου ή μια σπονδυλοδεσία ή ακόμα και να υποβληθούν σε πολυδάπανες και εξουθενωτικές χημειοθεραπείες. Γίνεται αμέσως αντιληπτό ότι το φάσμα υπηρεσιών υγείας είναι πολύ ευρύ και πιθανότατα ένας φορέας να μην είναι σε θέση να το καλύψει σε όλο του το εύρος. Ένα απλό παράδειγμα αποτελεί η λειτουργία μιας καρδιολογικής κλινικής. Μια τέτοια κλινική δεν είναι πάντα σε θέση να ανταποκρίνεται και να αντιμετωπίζει όλων των ειδών τα περιστατικά που αφορούν σε καρδιολογικά προβλήματα. Απαντάται συχνά το φαινόμενο μια καρδιολογική κλινική να περιορίζεται στην απλή νοσηλεία ή την πραγματοποίηση στεφανιογραφιών και αγγειοπλαστικών και σε περίπτωση που ο ασθενής χρειαστεί περεταίρω νοσηλεία για επέμβαση ανοιχτής καρδιάς να υποχρεούται να μεταβεί σε άλλο εξειδικευμένο ιατρικό κέντρο. Καταλήγουμε άρα στο συμπέρασμα πως η απόφαση για το τι θα παράγουμε επαφίεται στην πολιτική και το όραμα που διαπνέει τον κάθε φορέα υγείας αλλά πρωτίστως στις δυνατότητες που αυτός έχει αναφορικά με το ανθρώπινο δυναμικό και τον ιατρικό - τεχνολογικό εξοπλισμό που διαθέτει.

Η απόφαση για το πόσο θα παράγουμε, δηλαδή για την ποσοτικοποίηση της παραγωγής σε μια μονάδα παροχής υπηρεσιών υγείας, δεν είναι και τόσο εύκολη υπόθεση. Κανείς δεν μπορεί να προβλέψει, λόγου χάρη σε μια χρονική περίοδο ενός έτους, πόσα περιστατικά καταγμάτων θα νοσηλευθούν σε μια ορθοπεδική κλινική ή πόσα περιστατικά καταρράκτη θα χειρουργηθούν σε μια οφθαλμολογική κλινική και ούτω καθεξής. Ο μόνος ίσως τρόπος για να γίνει μια όσο το δυνατόν καλύτερη και ασφαλέστερη πρόβλεψη είναι να στηριχθούμε σε ιστορικά στοιχεία. Με άλλα λόγια να ανατρέξουμε σε παρελθόντα έτη και να δούμε πόσα περιστατικά ανά είδος πάθησης νοσηλεύθηκαν στην ανάλογη κλινική. Και πάλι όμως ελλοχεύει ο κίνδυνος του σφάλματος μιας και δεν μπορούμε να γνωρίζουμε προκαταβολικά τις ανάγκες των ανθρώπων - ασθενών ανά είδος νοσηλείας. Ένα, πάντως, μέτρο που πιθανώς να βοηθούσε στην εκ των προτέρων γνώση των περιστατικών που δύναται μια κλινική να δεχθεί είναι ο προϋπολογισμός της σε συνδυασμό με το πρότυπο κόστος. Η διοίκηση ενός νοσηλευτικού ιδρύματος οφείλει να εφαρμόζει τη μέθοδο του κέντρου κόστους για κάθε κλινική που διαθέτει. Έχοντας ως γνώμονα τον προϋπολογισμό,

δηλαδή ένα συγκεκριμένο χρηματικό κονδύλιο για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών της εκάστοτε κλινικής, και το πρότυπο κόστος που αφορά στη λειτουργία της μπορεί να προγραμματίζεται αναλόγως στο σύνολό της η εύρυθμη λειτουργία της. Αυτό ίσως να φαντάζει ανορθόδοξο για τους λόγους που προαναφέραμε, αλλά προφυλάσσει σε κάθε περίπτωση την "επιχείρηση" από υπερβολικά έξοδα και κατά συνέπεια από τον εκτροχιασμό από το γενικό προϋπολογισμό της.

ΕΙΔΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα πρότυπα συνήθως διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες[35]:

- **Το βασικό πρότυπο κόστος.** Είναι σταθερό και δεν μεταβάλλεται από έτος σε έτος. Η φιλοσοφία του είναι ότι την επιχείρηση την ενδιαφέρει να ελέγξει μόνο την τεχνική αποτελεσματικότητα της εκμετάλλευσης για μια σειρά ετών. Σύμφωνα με το βασικό πρότυπο κόστος, ως πρότυπο θεωρείται ή το ιστορικό κόστος ενός έτους βάσης που θεωρείται σταθερό ή ένα μείγμα από βασικά πρότυπα και πραγματικές τιμές ενός έτους βάσης, όπου το θεωρούμενο πρότυπο κόστος, είτε με τη μία είτε με την άλλη, χρησιμοποιείται σαν δείκτης για τον καθορισμό των τάσεων του κόστους χρονικά. Βέβαια η έννοια αυτή του κόστους δεν χρησιμοποιείται συχνά διότι προϋποθέτει ότι δεν υπάρχουν μεταβολές στην τεχνολογία και τις μεθόδους της παραγωγής. Επίσης θα πρέπει να τονιστεί ότι στα βασικά πρότυπα ο προϋπολογισμός των αποκλίσεων αποβλέπει σε στατιστική πληροφόρηση και μόνο.
- **Το ιδανικό πρότυπο κόστος ή θεωρητικό πρότυπο.** Είναι αυτό που αντιπροσωπεύει ιδανικές συνθήκες εκμετάλλευσης. Το ιδανικό πρότυπο προϋποθέτει ιδανικές συνθήκες παραγωγής, χρησιμοποίηση των μηχανολογικών εγκαταστάσεων στο μέγιστο της παραγωγικής τους ικανότητας, στην τήρηση των προδιαγραφών του προϊόντος να περιλαμβάνει το ελάχιστο δυνατό κόστος υλικών, άμεσων εργατικών και Γ.Β.Ε. Για να συμβούν όμως αυτά θα πρέπει να γνωρίζουμε σε

[35]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους (Άμεση Κοστολόγηση – Κοστολόγηση Συνεισφοράς – Συμπαράγωγα Προϊόντα – Πρότυπη Κοστολόγηση – Νεκρό Σημείο), τεύχος ΙΙ, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα – Πειραιάς 1993, σελ. 166-168

μεγάλο βάθος τις εσωτερικές και εξωτερικές συνθήκες και του εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης πράγμα που δεν είναι εύκολο. Γι' αυτό τα ιδανικά πρότυπα δεν βρίσκουν σοβαρούς υποστηρικτές για την εφαρμογή τους.

- **Το τρέχον πρότυπο κόστος.** Είναι εφαρμόσιμο πρότυπο και μικρής διάρκειας. Με αυτού του είδους το πρότυπο εκφράζεται το ποσό στο οποίο πρέπει να ανέλθει το πραγματικό κόστος της περιόδου για την οποία ετοιμάστηκε. Τα τρέχοντα πρότυπα είναι κατορθωτά πρότυπα που μπορούν να επιτευχθούν κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας. Με τα τρέχοντα πρότυπα διαπιστώνονται οι συνολικές διαφορές (αποκλίσεις) μεταξύ των πραγματικών και πρότυπων εξόδων. **Η συνολική απόκλιση για κάθε στοιχείο κόστους προκύπτει από τη σχέση:**

Πρότυπο Κόστος Άμεσων Υλικών ή Άμεσης Εργασίας ή Γ.Β.Ε. – το αντίστοιχο Πραγματικό Κόστος

Επίσης παρέχεται η δυνατότητα της ανάλυσης τω συνολικών αποκλίσεων σε αποκλίσεις ποσότητας ή απόδοσης, τιμής και για τα Γ.Β.Ε. αποκλίσεις όγκου, αποτελεσματικότητας, προϋπολογισμού και ελέγξιμων δαπανών. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα τρέχοντα πρότυπα πιστεύουν ότι το πρότυπο κόστος εκφράζει το πραγματικό κόστος με αποτέλεσμα οι περισσότερες από τις επιχειρήσεις αυτές να μεταχειρίζονται τις αποκλίσεις όπως κάθε αποτελεσματικό λογαριασμό. Συνέπεια αυτής της μεταχείρισης είναι οι αποκλίσεις να μην μεταφέρονται στο Κόστος Πωληθέντων και των Αποθεμάτων Τέλους αλλά στα "Αποτελέσματα Χρήσης". Για τη διαπίστωση των αποκλίσεων χρησιμοποιούνται δύο λογιστικές μέθοδοι:

- **Η μέθοδος του Μερικού Σχεδίου**[36]**.** Η μέθοδος αυτή λειτουργεί ως ακολούθως:
    - *Οι λογαριασμοί των δαπανών κατ' είδος.* Οι λογαριασμοί των πρώτων υλών, δαπανών προσωπικού (άμεσης και έμμεσης εργασίας) και Γ.Β.Ε. τηρούνται

[36] Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 191-192

στο πραγματικό κόστος τους, δηλαδή χρεώνονται με τις πραγματικές ποσότητες και τιμές και πιστώνονται επίσης με πραγματικές ποσότητες και τιμές για τα στοιχεία που αναλίσκονται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού της παραγωγής των προϊόντων.

- *Οι λογαριασμοί της παραγωγής*. Οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται με πραγματικές αξίες, δηλαδή με τις πραγματικές αναλώσεις υλικών προς το πραγματικό τους κόστους, με τις πραγματικές ώρες άμεσης εργασίας προς το πραγματικό κόστος του ωρομισθίου και με το πραγματικό κόστος Γ.Β.Ε.. Πιστώνεται δε, με πρότυπες αξίες τόσο της έτοιμης παραγωγής όσο και των ημικατεργασμένων τέλους.

▪ **Η μέθοδος του Απλού Σχεδίου**[37]**.** Η μέθοδος αυτή είναι η πλέον συνεπής προς τις αρχές του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος λειτουργεί ως εξής:

- Οι λογαριασμοί των πρώτων υλών τηρούνται ανάλογα με την υιοθετηθείσα τακτική της επιχείρησης: **α)** στην πρότυπη τιμή, **β)** στην πραγματική τιμή και **γ)** στις πραγματικές ποσότητες.
- Οι λογαριασμοί της άμεσης εργασίας και των Γ.Β.Ε. χρεώνονται και πιστώνονται με την πραγματική τους αξία.
- Ο λογαριασμός της παραγωγής του προϊόντος χρεώνεται με τις πρότυπες αξίες των στοιχείων του κόστους, δηλαδή πρότυπες ποσότητες προς πρότυπη τιμή και πιστώνεται με την πρότυπη αξία των παραχθέντων προϊόντων και ημιτελών.
- Τηρούνται λογαριασμοί αποκλίσεων οι οποίοι χρεοπιστώνονται μόλις εμφανιστούν.

[37]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 194-195

Τα τρέχοντα πρότυπα πρέπει συνεχώς να αναπροσαρμόζονται τόσο από πλευράς φυσικών προτύπων όσο και τιμών. Αποτέλεσμα αυτών των συχνών αναπροσαρμογών είναι και τα ακόλουθα πλεονεκτήματα:

- Απώλεια χρόνου για την αναθεώρηση των προτύπων και επομένως πραγματοποίηση εξόδων
- Η χρησιμότητα των αποκλίσεων τελειώνει με το τέλος της χρήσης με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατόν να γίνονται διαχρονικές συγκρίσεις πέραν του έτους.

Πρέπει να τονιστεί ότι ο υψηλός πληθωρισμός αποτελεί το βασικό πρόβλημα που έχει καταστήσει δυσχερή αν όχι αδύνατη την αποτελεσματική χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Η εφαρμογή του πρότυπου κόστους σε επιχειρήσεις έχει οδηγήσει στην εμπειρική εξαγωγή συμπερασμάτων ανάλογα με τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που αυτό συνεπάγεται.

Τα πλεονεκτήματα[38] που μπορούν να αναφερθούν σχετικά με την εφαρμογή του πρότυπου κόστους είναι τα εξής:

- Η χρησιμοποίηση του πρότυπου κόστους κάνει δυνατή την έννοια της αποκάλυψης των αδύνατων σημείων της επιχείρησης στη διοίκηση αφού δημιουργεί ένα σύστημα προειδοποίησης. Όσο το πραγματικό κόστος παραμένει μέσα στα πρότυπα που έχουν καθοριστεί, δεν χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή από τη διοίκηση. Όταν το κόστος δεν θα βρίσκεται μέσα στα όρια που προβλέπονται από τα πρότυπα, τότε η διοίκηση θα πρέπει να δώσει προσοχή στις ενδείξεις που παρέχει το πρότυπο κόστος μέσω των αποκλίσεων. Η διαδικασία αυτή γίνεται σαφώς γρηγορότερα απ' ότι αν χρησιμοποιούνταν η ιστορική κοστολόγηση.
- Το πρότυπο κόστος διευκολύνει τον ταμειακό προγραμματισμό και τον προγραμματισμό των αποθεμάτων.
- Όταν τα πρότυπα καθορίζονται πάνω σε μια πρακτική βάση, τότε προωθούνται αφενός "εσωτερικές οικονομίες κλίμακες" και αφετέρου

[38] Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 219-220

η αποτελεσματικότητα των εργαζομένων εκείνων που επιβαρύνουν αισθητά τα κόστη.

- ◊ Η μέθοδος της πρότυπης κοστολόγησης είναι πιο απλή στη χρήση της από την ιστορική κοστολόγηση και σε αρκετές περιπτώσεις οικονομικότερη. Δημιουργούνται κάρτες πρότυπου κοστολογίου για κάθε προϊόν ή λειτουργία καθώς επίσης για κόστη άμεσων υλικών, εργασίας και Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων σύμφωνα με τα πρότυπα που έχουν καθοριστεί. Αυτό απλοποιεί σε μεγάλο βαθμό τη λογιστική διαδικασία.
- ◊ Το πρότυπο κόστος διευκολύνει την εφαρμογή συστημάτων κόστους κατά τομέα ευθύνης.

Τα μειονεκτήματα[39] που μπορούν να αναφερθούν σχετικά με την εφαρμογή του πρότυπου κόστους είναι τα εξής:

- ◊ Δυσκολία στον προσδιορισμό ποιες αποκλίσεις είναι σημαντικές ή όχι.
- ◊ Επικέντρωση της προσοχής των στελεχών μόνο σε αποκλίσεις πάνω από ένα ορισμένο επίπεδο, με αποτέλεσμα χρήσιμες πληροφορίες όπως οι τάσεις να μην μπορούν να παρατηρηθούν σε κάποιο αρχικό στάδιο.
- ◊ Όταν η αξιολόγηση της παραγωγικότητας από τη διοίκηση συνδυάζεται με την “αρχή των εξαιρέσεων”, οι υφιστάμενοι πιθανόν να προσπαθήσουν να καλύψουν τις αρνητικές αποκαλύψεις των αδύνατων σημείων της επιχείρησης ή να μη τις αναφέρουν καθόλου. Επιπλέον, οι υφιστάμενοι μπορεί να μην επιβραβεύονται για ότι θετικό επιτελούν, όπως τη διατήρηση υπό έλεγχο ή τη μείωση του κόστους των περιοχών ευθύνης τους, αλλά αντίθετα να δέχονται μόνο παρατηρήσεις για τις περιπτώσεις εκείνες που υπερβαίνουν τα αποδεκτά πρότυπα κόστη. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα οι υφιστάμενοι να αισθάνονται πικρία από τη μη αναγνώριση της παραγωγικής εργασίας τους.
- ◊ Η τεχνική της διοίκησης σύμφωνα με την αρχή “Διοίκηση με εξαιρέσεις” είναι δυνατόν επίσης να επηρεάσει μη ικανοποιητικά και τους προϊσταμένους, επειδή αισθάνονται ότι δεν έχουν μια

[39] Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 220-221

ολοκληρωμένη εικόνα των λειτουργιών της επιχείρησης, αλλά απλά δραστηριοποιούνται με κάποια προβλήματα. Επιπλέον αισθάνονται σε μόνιμη βάση και την κριτική των υφιστάμενών τους. Αυτό βέβαια έχει αρνητική επίδραση στο ηθικό των προϊσταμένων.

Τα προβλήματα αυτά απαιτούν προσεκτική φροντίδα από το στέλεχος που έχει αναλάβει την οργάνωση και υλοποίηση ενός συστήματος πρότυπης κοστολόγησης. Είναι αρκετά σημαντικό για το στέλεχος να συγκεντρώνει την προσοχή του στα θετικά παρά στα αρνητικά, και η επιτυχημένη εργασία πρέπει πάντα να αναγνωρίζεται.

ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΠΡΟΤΥΠΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

ΕΝΝΟΙΑ - ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Ως έννοια η απόκλιση ορίζεται σαν τη διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στο πρότυπο και το πραγματικό κόστος και διακρίνεται σε τρία είδη[40]:

α) τις αποκλίσεις πρώτων υλών,

β) τις αποκλίσεις άμεσης εργασίας και

γ) τις αποκλίσεις των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων.

Για να γίνουμε πιο συγκεκριμένοι και κατανοητοί θα πρέπει να αναλύσουμε τις προαναφερθείσες έννοιες.

Η συνολική απόκλιση στις πρώτες ύλες μπορεί να οφείλεται στις χρησιμοποιούμενες πρότυπες ποσότητες για την πραγματική παραγωγή ή στις χρησιμοποιούμενες πρότυπες τιμές. Έτσι διακρίνουμε δύο κατηγορίες αποκλίσεων στα υλικά:

α) την απόκλιση ποσότητας ή απόδοσης και

β) την απόκλιση τιμής.

Το αλγεβρικό άθροισμα των δύο αποκλίσεων μας δίνει τη συνολική απόκλιση. Επίσης η συνολική απόκλιση δίνεται και σαν διαφορά ανάμεσα στο πραγματικό κόστος των υλικών που βιομηχανοποιήθηκε και στο πρότυπο κόστος των υλικών για πραγματική παραγωγή.

Επομένως **η συνολική απόκλιση** δίνεται από τη σχέση:

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΛΙΣΗ = (πρότυπη ποσότητα για την πραγματική παραγωγή x πρότυπη τιμή) – (πραγματική ποσότητα x πραγματική τιμή)

ή

Συνολική Απόκλιση = απόκλιση ποσότητας + απόκλιση τιμής

Η απόκλιση είναι δυσμενής όταν το πρότυπο κόστος είναι μικρότερο του πραγματικού (πρότυπο κόστος < πραγματικό κόστος) και ευνοϊκή όταν το πρότυπο κόστος είναι μεγαλύτερο του πραγματικού (πρότυπο κόστος > πραγματικό κόστος).

[40]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 169-174 & 176-180

Απόκλιση ποσότητας ή απόδοσης πρώτων υλών έχουμε όταν προκύπτει διαφορά μεταξύ της πρότυπης αξίας των πραγματικών αναλώσεων των υλικών και της

Πρότυπη Τιμή = (πρότυπη ανάλωση για την πραγματική παραγωγή – πραγματική ανάλωση)

πρότυπης αξίας των πρότυπων αναλώσεων για την πραγματική παραγωγή. Η σχέση που δίνει την **<u>απόκλιση ποσότητας</u>** είναι:

Οι αποκλίσεις ποσότητας οφείλονται σε σπατάλες πρώτων υλών κατά την βιομηχανοποίηση π.χ. υπολείμματα, άχρηστα κομμάτια κ.λπ., σε πλημμελή λειτουργία των εγκαταστάσεων, σε αποτυχία κατά τη βιομηχανοποίηση, σε χρησιμοποίηση υλικών με διαφορετικές προδιαγραφές από εκείνες που προβλέπονται στο πρότυπο κοστολόγιο, σε μη ορθή ή μη κανονική ανάμειξη των πρώτων υλών.

Η απόκλιση τιμής πρώτων υλών προέρχεται από τη διαφορά μεταξύ της τιμής κτίσης των άμεσων υλικών και της πρότυπης τιμής. Η **<u>απόκλιση τιμής πρώτων υλών</u>** ανάλογα με το χρόνο υπολογισμού της υπολογίζεται ως εξής:

α) κατά το χρόνο της αγοράς

Αγορασθείσα ποσότητα x (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)

β) κατά το χρόνο της βιομηχανοποίησης

Βιομηχανοποιηθείσα ποσότητα x (πρότυπη τιμή – πραγματική τιμή)

Η **<u>απόκλιση τιμής</u>** οφείλεται σε εξωτερικούς παράγοντες (συνεχείς πληθωριστικές τάσεις και πιέσεις της οικονομίας) και για το λόγο αυτό η διοίκηση έχει μικρή επίδραση πάνω στις μεταβολές αυτές.

Τρεις είναι οι μέθοδοι με τις οποίες προσδιορίζονται οι αποκλίσεις τιμών:

a. **η μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς τιμής στο χρόνο αγοράς.** Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, με την αγορά της πρώτης ύλης αποχωρίζεται η διαφορά ανάμεσα στην πραγματική και την πρότυπη αξία και μεταφέρεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό με τον τίτλο "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" ή "Απόκλιση τιμής πρώτων υλών" που λειτουργεί σαν αποτελεσματικός λογαριασμός. Μειονέκτημα της μεθόδου είναι ότι επηρεάζει τα αποτελέσματα και με την απόκλιση τιμής που αντιστοιχεί στην ποσότητα της πρώτης ύλης που δεν βιομηχανοποιήθηκε.

b. **η μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς στο χρόνο βιομηχανοποίησης.** Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται κατά την βιομηχανοποίηση της πρώτης ύλης. Οι λογαριασμοί των πρώτων υλών και της απογραφής τηρούνται σε πραγματικές τιμές (αξίες).

c. **η μέθοδος του διαχωρισμού της διαφοράς στο χρόνο αγοράς και μεταφοράς της σε εκκρεμή λογαριασμό απόκλισης τιμής.** Σύμφωνα με τη μέθοδο στο χρόνο αγοράς των πρώτων υλών αποχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ τιμής κτίσης και της πρότυπης και μεταφέρονται σε εκκρεμή λογαριασμό. Ο λογαριασμός αυτός ονομάζεται "Εκκρεμείς διαφορές τιμής πρώτων υλών" που όμως δεν είναι αποτελεσματικός λογαριασμός όπως ο "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" αλλά μεταβατικός και κλείνει ως εξής:

    i. το μέρος της διαφοράς που αντιστοιχεί στις βιομηχανοποιηθείσες πρώτες ύλες μεταφέρεται σε χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού "Διαφορές τιμής πρώτων υλών" ο οποίος λειτουργεί σαν αποτελεσματικός λογαριασμός.

    ii. το μέρος της διαφοράς που αντιστοιχεί στις πρώτες ύλες που βρίσκονται στην αποθήκη κατά την απογραφή μεταφέρεται σε αύξηση ή μείωση του πρότυπου κόστους αυτών με τρόπο ώστε η απογραφή να απεικονίζει την πραγματική αξία των υλικών.

Η συνολική απόκλιση στο κόστος των εργατικών οφείλεται στη διαφορά μεταξύ της πρότυπης δαπάνης στην επιτευχθείσα παραγωγή και της πραγματικής δαπάνης για την επιτευχθείσα παραγωγή. Η συνολική απόκλιση έχει δύο πηγές προέλευσης: **α)** τη διαφορά στην απόδοση, δηλαδή της εργασίας σε σχέση προς την πρότυπη και **β)** τη διαφορά στην καταβληθείσα αμοιβή σε σχέση προς την πρότυπη.

Η **<u>ολική απόκλιση</u>** δίνεται από τη σχέση:

Πρότυπες ώρες παραγωγής για την πραγματική παραγωγή x (πρότυπη τιμή – πραγματικό κόστος άμεσης εργασίας)

Η δυσμενής απόκλιση της απόδοσης εργασίας οφείλεται σε βλάβες του εξοπλισμού, σε αποτυχία παραγωγής, σε καθυστέρηση ροής πρώτων υλών στην παραγωγή, σε υπερβολικές μετακινήσεις των εργαζομένων, σε ραθυμία για την εκτέλεση της εργασίας, σε έλλειψη ικανοποιητικής εκπαίδευσης και σε έλλειψη απαραίτητων οδηγιών.

Για τον προσδιορισμό της απόκλισης απαιτούνται ο πρότυπος χρόνος της παραγωγής, ο πραγματικός χρόνος της παραγωγής και η πρότυπος αμοιβή της εργασίας.

Η **απόκλιση της απόδοσης** δίνεται από τη σχέση:

Πρότυπο ωρομίσθιο x (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες)

Η **απόκλιση της τιμής άμεσης εργασίας** οφείλεται στη διαφορά μεταξύ του πρότυπου ωρομισθίου και του πραγματικού και δίδεται από τη σχέση:

Πραγματικές ώρες παραγωγής x (Πρότυπο ωρομίσθιο – Πραγματικό ωρομίσθιο)

Οι δυσμενείς αποκλίσεις οφείλονται σε υπερβολική αύξηση του τιμάριθμου, σε απρόβλεπτες μεταβολές των συλλογικών συμβάσεων, σε μη χρησιμοποίηση ειδικευμένων εργατών στις κατάλληλες θέσεις.

Η **συνολική απόκλιση των Γ.Β.Ε.** είναι η διαφορά των προτύπων Γ.Β.Ε. και των πραγματικών. Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται από τη σχέση:

(Πρότυπος Συντελεστής Γ.Β.Ε. x Πρότυπες ώρες παραγωγής) – Πραγματικά Γ.Β.Ε.

Η συνολική απόκλιση αναλύεται στις πιο κάτω αποκλίσεις ανάλογα με τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο.

1. **Μέθοδος δύο αποκλίσεων:** σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η συνολική απόκλιση Γ.Β.Ε. αναλύεται σε:
   a. **απόκλιση όγκου** που υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε. για την πραγματική παραγωγή – Πρότυπα Γ.Β.Ε.

Τα πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε. για την πραγματική παραγωγή = Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. + (Πρότυπος μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε. x πρότυπες ώρες παραγωγής)

Τα πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε. = πρότυπες προϋπολογισθείσες ώρες x πρότυπο σταθερό συντελεστή Γ.Β.Ε.

b. Η **<u>απόκλιση ελέγξιμων δαπανών</u>** υπολογίζεται από τη σχέση:

Πραγματικά Γ.Β.Ε. – Πρότυπα προϋπολογιστικά Γ.Β.Ε.

Η ανάλυση των πρότυπων προϋπολογιστικών Γ.Β.Ε. είναι η ίδια με την παραπάνω.

2. **Μέθοδος των τριών αποκλίσεων:** σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή η συνολική απόκλιση διακρίνεται σε:
   a. **Απόκλιση όγκου.** Η απόκλιση αυτή υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπος σταθερός συντελεστής Γ.Β.Ε. x (πρότυπες ώρες παραγωγής – πρότυπες προϋπολογισθείσες ώρες)

Η απόκλιση όγκου οφείλεται στη διαφορά των πρότυπων ωρών της παραγωγής που πραγματοποιήθηκε και των πρότυπων ωρών της παραγωγής που προϋπολογίσθηκε. Για να προσδιοριστεί η απόκλιση όγκου είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός των σταθερών Γ.Β.Ε. όταν καταρτίζεται ο προϋπολογισμός των Γ.Β.Ε.

   b. **Απόκλιση αποτελεσματικότητας.** Η απόκλιση αποτελεσματικότητας υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπος μεταβλητός συντελεστής Γ.Β.Ε. x (πρότυπες ώρες παραγωγής – πραγματικές ώρες παραγωγής

Η απόκλιση αποτελεσματικότητας οφείλεται στη διαφορά ανάμεσα στις πρότυπες ώρες της παραγωγής και τις πραγματικές ώρες.

   c. **Απόκλιση προϋπολογισμού.** Η συγκεκριμένη απόκλιση υπολογίζεται από τη σχέση:

Πρότυπα σταθερά Γ.Β.Ε + (πρότυπος μεταβλητός συντελεστής x πραγματικές ώρες παραγωγής) – πραγματικά Γ.Β.Ε.

Η απόκλιση του προϋπολογισμού οφείλεται στη μεταβολή των πραγματικών δαπανών σε σχέση με τις πρότυπες και στις πιο κάτω αιτίες: **α)** σε διακυμάνσεις των ποσοτικών αναλώσεων των υλικών και **β)** σε διακυμάνσεις των τιμών των υλικών.

ΠΟΙΟΣ ΕΥΘΥΝΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ

Τρεις είναι οι παράγοντες που μπορούμε να πούμε ότι "ευθύνονται" για τη δημιουργία αποκλίσεων κατά τη διαδικασία υπολογισμού του πρότυπου κόστους. Αυτοί είναι[41]:

α) οι Αποκλίσεις Τιμής Υλικών,

β) οι Αποκλίσεις Ποσότητας Υλικών,

γ) οι Αποκλίσεις Τιμής Άμεσης Εργασίας και

δ) η Απόκλιση Απόδοσης Άμεσης Εργασίας.

Σαν υπεύθυνος για κάθε απόκλιση τιμής είναι συνήθως ο επικεφαλής του τμήματος προμηθειών. Στον τομέα των αγορών πολλοί παράγοντες ελέγχονται για την τιμή που τελικά καταβάλλεται κατά την προμήθεια των υλικών (πρώτων υλών, βοηθητικών υλών κ.α.), όπως ο ποιοτικός έλεγχος, ο τρόπος παράδοσης, οι εκπτώσεις λόγω του ύψους των αγορών κ.α. Μέχρι του σημείου που οι παράγοντες αυτοί μπορούν να ελεγχθούν από το ίδιο το στέλεχος που πραγματοποιεί τις αγορές τότε υπεύθυνος και για τις τυχόν αποκλίσεις είναι ο ίδιος.

Απόκλιση σε κάποιο παράγοντα από αυτούς που συνεκτιμήθηκαν στον προσδιορισμό του πρότυπου κόστους, είναι δυνατόν να καταλήξει σε απόκλιση τιμής. Για παράδειγμα, η αγορά δεύτερης ποιότητας υλικών και όχι της προβλεπόμενης από το πρότυπο κοστολόγιο θα έχει σαν αποτέλεσμα μια ευνοϊκή απόκλιση τιμής, επειδή συνήθως κατώτερης ποιότητας υλικά στοιχίζουν λιγότερο, αλλά πιθανόν να είναι και λιγότερο κατάλληλα για την παραγωγή του συγκεκριμένου προϊόντος. Υπάρχουν και περιπτώσεις, που κάποιος άλλος και όχι ο επικεφαλής των προμηθειών είναι υπεύθυνος για την απόκλιση τιμής.

Λόγου χάρη, αν η παραγωγή δεν έχει προγραμματιστεί σωστά και χρειαστεί η αεροπορική μεταφορά κάποιων υλικών και όχι η οδική ή αν πάλι το τμήμα προμηθειών αναγκαστεί να αγοράσει υλικά σε αντιοικονομικές ποσότητες, την

[41] Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 183-187

ευθύνη για την προκαλούμενη απόκλιση τιμής την έχει ο τομέας της παραγωγής και όχι ο υπεύθυνος του τομέα προμηθειών.

Η ανάλυση ή και η διερεύνηση των αποκλίσεων δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται σαν μέσο τιμωρίας των στελεχών. Έμφαση θα πρέπει να δίνεται στη λειτουργία του ελέγχου με την έννοια υποστήριξης της πολιτικής των στελεχών, βοηθώντας τους έτσι να επιτύχουν τους στόχους που έχει θέσει η εταιρεία.

Η έμφαση κατά την αξιολόγηση των αποκλίσεων από τη διοίκηση πρέπει να είναι θετική και όχι αρνητική. Υπερβολές, επιμονή και παράταση σε ότι ήδη έχει συμβεί ιδιαίτερα προσπαθώντας να βρεθεί κάποιος για να κατηγορηθεί, μπορεί να είναι καταστρεπτική για τους στόχους της επιχείρησης.

Η απόκλιση ποσότητας των υλικών μετρά τη διαφορά μεταξύ της πρότυπης αξίας των πραγματικών αναλώσεων των υλικών και τις αντίστοιχης αξίας των πρότυπων αναλώσεων για την πραγματική παραγωγή. Με άλλα λόγια αναφέρεται σε αξίες και συνδέεται περισσότερο με τη φυσική χρησιμοποίηση των υλικών σαν τη διαφορά μεταξύ της ποσότητας των υλικών που πραγματικά αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία και της ποσότητας των υλικών που θα έπρεπε να αναλωθεί σύμφωνα με τα φυσικά πρότυπα που έχουν καθοριστεί.

Η απόκλιση της ποσότητας των υλικών αποκαλύπτεται καλύτερα τη στιγμή που αυτά μπαίνουν στην παραγωγική διαδικασία. Η ανάλωση των υλικών βρίσκεται σε άμεση συνάρτηση με τον αριθμό των παραγόμενων μονάδων προϊόντων σύμφωνα με το φυσικό πρότυπο που καθορίστηκε για κάθε παραγόμενη μονάδα προϊόντος. Αυτή η γρήγορη διαδικασία εντοπισμού των αποκλίσεων ποσότητας διευκολύνεται καλύτερα με τη χρησιμοποίηση του Απλού Σχεδίου. Με τη χρησιμοποίηση του Απλού Σχεδίου η αποκάλυψη των αδυνάτων σημείων, δηλαδή η υπερβολική ανάλωση υλικών, γίνεται ενώ η παραγωγή είναι ακόμα σε εξέλιξη. Έτσι παρέχεται η δυνατότητα έγκαιρης αντιμετώπισης των προβλημάτων. Η ύπαρξη αποκλίσεων ποσότητας είναι αποτέλεσμα πολλών παραγόντων όπως της χρησιμοποίησης ελαττωματικών μηχανών, κατώτερης ποιότητας υλικών, ανεπαρκούς επίβλεψης κ.α. Συνήθως το τμήμα της παραγωγής είναι υπεύθυνο για τις αποκλίσεις ποιότητας. Εντούτοις, υπάρχουν περιπτώσεις που υπεύθυνος για δυσμενείς αποκλίσεις είναι ο επικεφαλής του τμήματος προμηθειών. Σαν παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε την περίπτωση αγοράς από το τμήμα προμηθειών υλικών κατώτερης ποιότητας για την επίτευξη καλύτερης (χαμηλότερης) τιμής. Τα υλικά αυτά πιθανόν να αποδειχθούν ακατάλληλα για την παραγωγή του προϊόντος λόγω παραγωγής μεγάλου αριθμού ελαττωματικών

προϊόντων. Έτσι στην περίπτωση αυτή την ευθύνη για την απόκλιση ποσότητας την έχει περισσότερο το τμήμα προμηθειών παρά το αντίστοιχο της παραγωγής.

Σε πολλές περιπτώσεις τα ημερομίσθια, οι μισθοί και κατά συνέπεια τα ωρομίσθια καθορίζονται από τις συλλογικές και κλαδικές συμβάσεις, με αποτέλεσμα οι αποκλίσεις τιμής να τείνουν να εξαφανιστούν. Οι αποκλίσεις τιμής κατά το μεγαλύτερο ποσοστό τους πιθανόν να δημιουργούνται από τον τρόπο χρησιμοποίησης της εργασίας. Όπως για παράδειγμα, η ανάθεση εκτέλεσης εργασίας σε ειδικευμένους εργάτες με υψηλό ημερομίσθιο, ενώ η συγκεκριμένη εργασία απαιτεί εργάτες με μικρότερη ειδίκευση και κατά συνέπεια χαμηλότερο ωρομίσθιο. Ο χειρισμός αυτός έχει σαν αποτέλεσμα δυσμενή απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας επειδή το πραγματικό ωρομίσθιο θα υπερβαίνει το αντίστοιχο πρότυπο.

Μια αντίθετη περίπτωση υπάρχει όταν ανειδίκευτοι εργάτες πληρώνονται με την ώρα και όχι με το κομμάτι. Η χαμηλή παραγωγικότητα των ανειδίκευτων εργατών έχει σαν αποτέλεσμα δυσμενή απόκλιση τιμής της άμεσης εργασίας. Δυσμενής απόκλιση τιμής είναι δυνατόν να παρουσιαστεί και από υπερωριακή απασχόληση λόγω προσαυξημένου ωρομισθίου.

Υπεύθυνοι για τη διαχείριση του εργατικού δυναμικού και επομένως για την απόκλιση τιμής είναι οι επόπτες. Σ' αυτούς πέφτει και το βάρος της παρακολούθησης και του ελέγχου για τον περιορισμό των αποκλίσεων ή την εξάλειψή τους.

Η απόκλιση απόδοσης άμεσης εργασίας ως γνωστόν μετρά την παραγωγικότητα του χρόνου εργασίας. Ίσως για καμιά άλλη απόκλιση δεν καταβάλλεται τόση προσοχή από τη διοίκηση όσο γι' αυτή. Ο λόγος είναι ότι η αύξηση της παραγωγικότητας του χρόνου εργασίας αποτελεί βασικό κλειδί για την ελάττωση του ανά μονάδα κόστους παραγωγής.

Οι βασικές αιτίες εμφάνισης αποκλίσεων απόδοσης άμεσης εργασίας είναι το ανειδίκευτο προσωπικό, τα χαμηλής ποιότητας υλικά, ο περισσότερος χρόνος που χρειάζεται για να πραγματοποιηθεί η παραγωγική διαδικασία, ο ελαττωματικός εξοπλισμός, οι βλάβες του μηχανολογικού εξοπλισμού, οι παύσεις εργασίας και η χαμηλή επιστασία. Τα στελέχη της παραγωγής, όπως ο μηχανικός παραγωγής, είναι γενικά υπεύθυνοι για τον έλεγχο της απόκλισης της απόδοσης της εργασίας. Εντούτοις μερικές φορές, η απόκλιση απόδοσης μπορεί να βαρύνει το τμήμα αγορών αν τα χαμηλής ποιότητας αγορασθέντα υλικά (πρώτες ύλες) είχαν σαν αποτέλεσμα την υπέρβαση του απαιτούμενου χρόνου εργασίας.

Η "ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΕΞΑΙΡΕΣΕΩΝ" ΚΑΙ ΤΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ

Η ανάλυση των αποκλίσεων και οι εκθέσεις απόδοσης παρέχουν τη δυνατότητα υλοποίησης της έννοιας (αρχής) "διοίκηση με εξαιρέσεις" (management by exceptions)[42]. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η προσοχή των στελεχών πρέπει να κατευθύνεται προς εκείνα τα τμήματα (αδύνατα σημεία) της επιχείρησης όπου τα πράγματα δεν προχωρούν σύμφωνα με τους προκαθορισμένους σχεδιασμούς της.

Επειδή ο χρόνος των στελεχών είναι περιορισμένος, κάθε ώρα τους πρέπει να χρησιμοποιείται όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματικά, έτσι ώστε να μην σπαταλάται προσπάθεια και χρόνος, για εκείνα τα τμήματα της επιχείρησης που όλα προχωρούν σωστά.

Ο προϋπολογισμός και τα πρότυπα απεικονίζουν, ως γνωστών, τους "προκαθορισμένους στόχους" της διοίκησης. Εάν όλα προχωρούν σωστά, τότε πρέπει να αναμένουμε το πραγματικό κόστος να συμπέσει με το πρότυπο που έχει οριστεί. Με την προϋπόθεση ότι αυτό συμβαίνει, το στέλεχος είναι ελεύθερο να χρησιμοποιεί το χρόνο του όπως πιστεύει καλύτερα, αφού έχει πλέον τη διαβεβαίωση ότι τουλάχιστον στον τομέα του προϋπολογισμού όλα συμφωνούν με τους "προκαθορισμένους στόχους".

Από την άλλη πλευρά αν το πραγματικό κόστος και τα έσοδα δεν προσεγγίζουν τον προϋπολογισμό και τα πρότυπα κόστη, αυτό σημαίνει ότι το στέλεχος πρέπει να αναμένει σήμα πως έχει συμβεί κάποια αποκάλυψη (εξαίρεση). Αυτή η εξαίρεση παρουσιάζεται σαν απόκλιση από τον προϋπολογισμό ή τα πρότυπα που ορίστηκαν. Η βασική ερώτηση σε αυτό το σημείο είναι: «Όλες αυτές οι αποκλίσεις πρέπει να θεωρούνται ως "εξαιρέσεις" που απαιτούν την προσοχή της διοίκησης»; Η απάντηση είναι αρνητική. Εάν λοιπόν, κάθε απόκλιση θεωρείται ως "εξαίρεση" τότε η διοίκηση δεν θα πρέπει να κάνει τίποτα άλλο από το να κυνηγά διαφορές σε δεκάρες. Φυσικά χρειάζονται κάποια κριτήρια για να προσδιορίσουμε πότε μια απόκλιση θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως "εξαίρεση".

Είναι γνωστό ότι σε σπάνιες περιπτώσεις τα πραγματικά κόστη και τα έσοδα θα συμπέσουν ακριβώς με τα πρότυπα του προϋπολογισμού. Ο λόγος είναι ότι ακόμα κι αν η κατάρτιση των προϋπολογισμών έγινε με την μεγαλύτερη δυνατή προσοχή, δηλαδή έχει ληφθεί υπόψη με ακρίβεια κάθε μεταβλητή που πιθανόν να επηρεάσει το πραγματικό κόστος και τα έσοδα, εντούτοις δεν είναι δυνατόν να είμαστε βέβαιοι αν

---

[42]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 187-188

τα καθοριζόμενα πρότυπα θα συμπέσουν με τα πραγματικά. Αυτό σημαίνει ότι σε κάθε περίοδο, κάποιο στοιχείο του προϋπολογισμού θα αποκαλύψει κάποια απόκλιση όταν συγκριθεί με τα πραγματικά δεδομένα κόστους.

Έτσι λοιπόν δημιουργείται το εύλογο ερώτημα πώς η διοίκηση θα αποφασίζει ποιες από όλες αυτές τις αποκλίσεις απαιτούν την προσοχή της. Τα κριτήρια συνεπώς που πρέπει να συνεκτιμώνται είναι:

- ✓ Η σημαντικότητα των αποκλίσεων,
- ✓ Η σταθερότητα των γεγονότων (συμβάντων),
- ✓ Η δυνατότητα ελέγχου και
- ✓ Η φύση (φυσιογνωμία) των δαπανών.

Η ανάλυση των κριτηρίων ακολουθεί στην επόμενη ενότητα μαζί με το χρόνο αποκάλυψης των αποκλίσεων που και αυτός με τη σειρά του αποτελεί σπουδαίο παράγοντα για την έγκαιρη ενημέρωση της διοίκησης.

ΧΡΟΝΟΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΗΣ ΚΑΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ

Ένας από τους βασικούς λόγους για αποτελεσματικό πρότυπο κόστος είναι η διευκόλυνση του ελέγχου του κόστους. Επομένως, όσο πιο γρήγορα αποκαλύπτονται οι αποκλίσεις και ενημερώνεται η διοίκηση, τόσο πιο γρήγορα τα προβλήματα μπορούν να αξιολογηθούν και να ελεγχθούν[43].

Αντίθετα, αν ο υπολογισμός των αποκλίσεων καθυστερεί, αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα το κόστος που σε άλλη περίπτωση θα είχε μειωθεί ή πιθανόν διορθωθεί, να συσσωρευτεί σε σημείο που να είναι δυνατόν να προκαλέσει σοβαρή μείωση των κερδών.

Για το λόγο αυτό οι περισσότερες εταιρείες υπολογίζουν την απόκλιση τιμής υλικών, για παράδειγμα κατά το χρόνο αγοράς τους και όχι κατά το χρόνο εισαγωγής τους στην παραγωγική διαδικασία. Αυτή η κίνηση επιτρέπει τον εντοπισμό της απόκλισης σε γρηγορότερους χρόνους επειδή ως γνωστόν, ο χρόνος ανάλωσης (βιομηχανοποίησης) των υλικών από το χρόνο αγοράς τους απέχει συνήθως αρκετούς μήνες. Αυτή η διαδικασία αποκάλυψης της απόκλισης τιμής κατά το χρόνο αγοράς, παρέχει τη δυνατότητα στην εταιρεία εκτός των άλλων να καταχωρεί τα υλικά στους λογαριασμούς των αποθεμάτων στην πρότυπη αξία τους.

---

[43]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 183

Συνέπεια αυτού είναι η απλοποίηση της διαδικασίας κοστολόγησης των υλικών, όταν αργότερα αυτά θα χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Οι αποκλίσεις επομένως και συγκεκριμένα οι μη ευνοϊκές, πρέπει να χαρακτηρίζονται σαν "κόκκινο πανί", επειδή αποκαλύπτουν κάποιες αδύνατες περιοχές της επιχείρησης η διόρθωση των οποίων απαιτεί συνεχή προσπάθεια. Κανονικά βέβαια οι εκθέσεις των αποκλίσεων θα πρέπει να συνοδεύονται με τις ανάλογες εξηγήσεις των αιτίων που τις προκάλεσαν.

Αναπτύσσοντας την προηγούμενη ενότητα του παρόντος κεφαλαίου προαναγγείλαμε την ανάλυση των κριτηρίων βάσει των οποίων γίνεται ο προσδιορισμός των "εξαιρέσεων"[44].

Το πρώτο κριτήριο είναι η σημαντικότητα των αποκλίσεων. Η διοίκηση θα πρέπει να ενδιαφέρεται μόνο για εκείνες τις αποκλίσεις που αποκαλύπτουν ένα σημαντικό ποσό. Οι εταιρείες, συχνά, θέτουν κατευθυντήριες οδηγίες, όπως για παράδειγμα, κάθε απόκλιση που θα διαφέρει από τον προϋπολογισμό κατά 10% ή περισσότερο θα θεωρείται σαν σημαντική απόκλιση. Ας σημειωθεί, ότι χρησιμοποιούμε τον όρο "διαφέρει από τον προϋπολογισμό" και όχι "υπερβαίνει τον προϋπολογισμό".

Αναφέρουμε "διαφέρει" διότι η διοίκηση θα ενδιαφέρεται περισσότερο για εκείνες τις αποκλίσεις που υπολείπονται του προϋπολογισμού καθόσον υπάρχουν και εκείνες που τον υπερβαίνουν. Για παράδειγμα αν ο προϋπολογισμός για την αγορά ενός νέου αξονικού τομογράφου προβλέπει 300.000 € και δαπανήθηκαν 200.000 €, η ευνοϊκή αυτή απόκλιση πιθανόν να έχει αντίστροφη επίπτωση στην επιδιωκόμενη απόδοση εξαιτίας πιθανώς των ανεπαρκών προδιαγραφών του μηχανήματος.

Γενικά κατευθυντήριες οδηγίες, όπως ποσοστό απόκλισης 10% από τον προϋπολογισμό μπορεί να μην αποδειχθούν επαρκείς για να αποφασιστεί αν η απόκλιση είναι σημαντική. Ο λόγος είναι ότι ποσοστό απόκλισης 5% για κάποια άλλα κόστη θα μπορούσε να είναι πολύ περισσότερο κρίσιμη για τα κέρδη της επιχείρησης από ένα ποσοστό απόκλισης 20% για άλλα κόστη.

Για το λόγο αυτό, συχνά οι εταιρείες συμπληρώνουν το ποσοστό της κατευθυντήριας οδηγίας με ένα ελάχιστο ποσό απόλυτου χρηματικού ποσού, με την έννοια ότι ακόμα και αν η απόκλιση δεν υπερβαίνει το ποσοστό αυτό θα θεωρείται σαν σημαντική εάν αυτή υπερβαίνει το ελάχιστο ποσό του απόλυτου χρηματικού ποσού. Μια εταιρεία δηλαδή, θα μπορούσε να δηλώνει ότι κάθε απόκλιση θα θεωρείται σημαντική αν

[44]Πάγγειος Κ. Γιάννης, Θεωρία Κόστους ό.π.α., σελ. 189-191

διαφέρει από τον προϋπολογισμό κατά 10% ή περισσότερο ή κατά το ποσό των 300.000 €.

Το επόμενο κατά σειρά κριτήριο είναι αυτό της σταθερότητας των συμβάντων. Ακόμη κι αν μια απόκλιση δεν ξεπερνά ποτέ το ελάχιστο ποσοστό ή το ελάχιστο ποσό του απόλυτου χρηματικού ποσού που ορίστηκε, πολλές εταιρείες ενδιαφέρονται για πληροφόρηση της διοίκησης, εάν αυτή η απόκλιση πλησιάζει τα όρια της περιόδου μετά την περίοδο.

Η σκέψη που κυριαρχεί εδώ είναι ότι ο προϋπολογισμός ή τα πρότυπα θα μπορούσαν να είναι εκτός πραγματικότητας για διάφορες αιτίες και μια τυχόν προσαρμογή τους σε περισσότερο τρέχουσες συνθήκες ίσως να βελτίωνε το γενικό προγραμματισμό του κέρδους. Διαφορετικά ίσως παρουσιαστεί κάποια χαλαρότητα στον έλεγχο του κόστους δικαιολογώντας ένα ευκαιριακό έλεγχο από τον υπεύθυνο επιβλέποντα.

Το τρίτο κριτήριο είναι η δυνατότητα ελέγχου. Μερικά κόστη είναι εκτός πεδίου ευθύνης ελέγχου της διοίκησης και σε τέτοιες περιπτώσεις, ακόμη κι αν συμβαίνουν σημαντικές αποκλίσεις, μια κίνηση ελέγχου τους από πλευράς διοίκησης δεν κρίνεται απαραίτητη. Για παράδειγμα, οι λογαριασμοί των οργανισμών κοινής ωφέλειας και τοπικής αυτοδιοίκησης γενικά δεν ελέγχονται από τη διοίκηση και επομένως οι μεγάλες αποκλίσεις που δημιουργήθηκαν από αύξηση των τιμολογίων τους απαιτούν μικρή ή ίσως καμιά προσπάθεια ακόμα κι αν πρέπει να παρουσιάζονται στις εκθέσεις των αποκλίσεων για πληροφοριακούς σκοπούς.

Τελευταίο κριτήριο είναι αυτό της φύσης των δαπανών. Από την ίδια τους τη φύση, μερικά κόστη είναι πολύ πιο σημαντικά για την επίτευξη μακροχρόνιων κερδών από άλλα. Ένα τέτοιο κόστος είναι η διαφήμιση.

Μια μικρότερη δαπάνη για διαφήμιση από την αντίστοιχη του προϋπολογισμού μπορεί να έχει σοβαρές επιπτώσεις στις πωλήσεις, με αποτέλεσμα την απώλεια εσόδων, γεγονός που έχει μεγαλύτερη σημασία από τη χρηματική ωφέλεια που προκύπτει από τη μείωση της δαπάνης για διαφήμιση. Άλλο ένα τέτοιο κόστος είναι οι συντηρήσεις. Οι ανεπαρκείς δαπάνες για συντήρηση πιθανόν να δημιουργήσουν βραχυπρόθεσμη χρηματική ωφέλεια που θα αντισταθμιστεί όμως στο μέλλον από μεγαλύτερες ζημιές σαν αποτέλεσμα πρόσθετων δαπανών για επισκευές και απώλειες εσόδων από τη μειωμένη παραγωγικότητα και αποδοτικότητα.

Η σπουδαιότητα της φυσιογνωμίας τέτοιων κοστών, όπως της συντήρησης και της διαφήμισης αναγκάζουν τις διοικήσεις των εταιρειών σε θέματα προσδιορισμού της σημαντικότητας των αποκλίσεων να διατυπώνουν κατευθυντήριες οδηγίες που είναι

συνήθως πολύ πιο αυστηρές από ότι σε άλλα κόστη. Δηλαδή αυτές οι αποκλίσεις γενικά εξετάζονται πολύ πιο κριτικά από τη διοίκηση από ότι οι αποκλίσεις άλλων λιγότερο σημαντικών περιοχών. Η διαφοροποίηση αυτή πιθανόν να οφείλεται στην επιθυμία της διοίκησης να χρειάζεται πληροφόρηση για κάθε απόκλιση που αποκαλύπτεται σε περιοχές κλειδιά όπως της διαφήμισης, της προώθησης κ.α.

Κλείνοντας το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας μας είδαμε ότι οι αποκλίσεις του πρότυπου κόστους διακρίνονται σε τρία είδη, αυτά των πρώτων υλών, της άμεσης εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων. Οι αποκλίσεις των πρώτων υλών κατηγοριοποιούνται στις αποκλίσεις ποσότητας και απόδοσης και στις αποκλίσεις τιμής. Όσον αφορά την πρώτη κατηγορία υπάρχουν τρείς μέθοδοι που μπορούμε να χρησιμοποιήσουμε για να εντοπίσουμε την απόκλιση. Αυτές είναι ο διαχωρισμός διαφοράς τιμής στο χρόνο αγοράς, ο διαχωρισμός διαφοράς στο χρόνο βιομηχανοποίησης καθώς και ο διαχωρισμός διαφοράς στο χρόνο αγοράς και μεταφοράς σε εκκρεμή λογαριασμό απόκλισης τιμής. Σχετικά με την άμεση εργασία οι κατηγορίες είναι αυτές της διαφοράς απόδοσης και της διαφοράς καταβληθείσας τιμής. Για τα Γ.Β.Ε. έχουμε δύο μεθόδους εντοπισμού των αποκλίσεων. Τη μέθοδο των δύο αποκλίσεων και τη μέθοδο των τριών αποκλίσεων. Ποιος όμως μπορεί να ευθύνεται για τις αποκλίσεις; Οι παράγοντες στους οποίους χρεώνονται οι αποκλίσεις είναι οι αποκλίσεις στις τιμές των υλικών, στην ποσότητα των υλικών, στην τιμή της άμεσης εργασίας και στην απόδοση της άμεσης εργασίας. Παρόλα αυτά είμαστε υποχρεωμένοι να εξαιρέσουμε και κάποιες αποκλίσεις. Η “Αρχή των Εξαιρέσεων” δεν υφίσταται αυθαίρετα αλλά στηρίζεται σε ορισμένα κριτήρια. Τα κριτήρια είναι η σημαντικότητα των αποκλίσεων, η σταθερότητα των γεγονότων, η δυνατότητα ελέγχου και η φύση των δαπανών. Τελευταίο μα όχι με λιγότερη σημασία πρέπει να αναφέρουμε το χρόνο αποκάλυψης των αποκλίσεων. Όσο πιο γρήγορα αυτές γίνουν αντιληπτές από τη διοίκηση τόσο πιο γρήγορα μπορούν να αντιμετωπισθούν και να προληφθούν δυσμενείς για την επιχείρηση καταστάσεις.

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ – ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

Ορισμοί Προϋπολογισμών.

Οι προϋπολογισμοί[45] εκφράζουν τα επιχειρηματικά σχέδια σε ποσοτικούς όρους και είναι ένα εργαλείο στον συντονισμό και στην εφαρμογή του προγράμματος δράσης της επιχείρησης. Οι προϋπολογισμοί επιτελούν δύο βασικές λειτουργίες:

1. Διατυπώνουν ένα περιεκτικό πρόγραμμα μελλοντικής δράσης.
2. Συγκρίνουν τα πραγματικά αποτελέσματα με αυτά που καθορίζει το πρόγραμμα δράσης.

Με τον προγραμματισμό επιχειρησιακής δράσης έχει ασχοληθεί πλήθος επιστημόνων στον χώρο της σύγχρονης Διοίκησης των Επιχειρήσεων . Ο κάθε ένας από αυτούς έχει δώσει έναν εκτεταμένο ή συνοπτικό ορισμό .

<u>Γενικοί Προϋπολογισμοί.</u>

Σύμφωνα με τον Καπανταϊδάκη Ιωάννη, η εμπεριστατωμένη μελέτη του εσωτερικού και εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης με σκοπό τον προσδιορισμό των πιθανών εναλλακτικών στρατηγικών για την πραγματοποίηση των αντικειμενικών στόχων της, καθώς και η επιλογή – εφαρμογή – και συνεχή παρακολούθηση (έλεγχος) της καλύτερης δυνατής εναλλακτικής λύσης καλούνται προγραμματισμός επιχειρηματικής δράσης.

Σύμφωνα με τον Σταθόπουλο[46] ο συστηματικός ή επιστημονικός προκαθορισμός των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και μεγεθών καλείται από τους οικονομολόγους προγραμματισμός.

Κατά τον R.C.Davis[47] προγραμματισμός είναι η εργασία του προκαθορισμού βάσεων δραστηριότητος για την επιχείρηση ως σύνολο και για τους κυριότερους για αυτήν τομείς , η οποία οδηγεί στην εκπλήρωση των γενικών επιχειρηματικών σκοπών.

Οι Harold Koontz - Cyril O' Donnell[48] θεωρούν στο ότι ο σχεδιασμός - προγραμματισμός σημαίνει να αποφασιστεί προκαταβολικά τι θα γίνει, πως θα γίνει ,

[45] Alexander Hamilton Institute. Ανάπτυξη στους προϋπολογισμούς.
[46] Σταθόπουλος Αθανάσιος Πρόβλεψις - Προγραμματισμός - Έλεγχος εις την οικονομικήν και διοικητικήν των επιχειρήσεων . Έκδοση 1984. σελ81.
[47] R.C.Davis. Industrial organization and management . 3rd Edition 1957 σελ 934 (από το βιβλίο που αναφέρεται στην υποσημείωση 1 σελ 82).

πότε θα γίνει , και ποίος θα το κάνει. Ο σχεδιασμός και προγραμματισμός γεφυρώνει το χάσμα από το σημείο που βρισκόμαστε στο σημείο που θέλουμε να πάμε.

Ο προγραμματισμός κατά τον W.Glueck[49] είναι η διεργασία και ο προσδιορισμός σε γενικές γραμμές των πραγμάτων , που πρέπει να γίνουν , και του τρόπου κατά τον οποίο θα γίνουν για να επιτευχθούν οι στόχοι και η αποστολή της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τον P.Drucker[50] ο προϋπολογισμός είναι η συνεχής διαδικασία του να παίρνουμε επιχειρηματικές αποφάσεις, συστηματικά και με την καλύτερη δυνατή γνώση της μελλοντικής αποτελεσματικότητας. Ο προγραμματισμός επιτυγχάνεται με συστηματική οργάνωση των προσπαθειών, που χρειάζονται για να πραγματοποιηθούν οι αποφάσεις, καθώς και τη δημιουργία ενός μηχανισμού μέτρησης των αποτελεσμάτων και εκτίμησης τους με τους στόχους που έχουν τεθεί.

Κατά τους Snyder και Glueck[51] ο προγραμματισμός είναι οι δραστηριότητες, που απαιτούνται ειδικά για τον καθορισμό, εκ των προτέρων, των πράξεων ή εργασιών και των απαιτούμενων πόρων για να επιτευχθεί ένας στόχος. Ο προγραμματισμός περιλαμβάνει τον προσδιορισμό των δυνατών εναλλακτικών λύσεων ή επιλογών , την αξιολόγηση κάθε δυνατής επιλογής και τελικά την επιλογή της καλύτερης δυνατής.

Ο Alan West[52] θεωρεί ότι ο επιχειρηματικός σχεδιασμός είναι ένας συστηματικός τρόπος για να προσεγγίσουμε μελλοντικά προβλήματα και να τα λύσουμε.

Ο S.B.Prasad[53] υποστηρίζει ότι ο προγραμματισμός είναι η διαδικασία , η οποία επισημαίνει τα παρόντα και μελλοντικά κρίσιμα θέματα μίας επιχείρησης και αναπτύσσει τρόπους επίλυσής τους , οι οποίοι πρέπει να είναι συνεπείς με τους πόρους της καθώς και τους περιορισμούς του περιβάλλοντος.

Σύμφωνα με τον Dominick Salvatore[54] ο προγραμματισμός αναφέρεται στην διεργασία του σχεδιασμού των εξόδων που έχουν σαν αποτέλεσμα την αύξηση των εσόδων ή της απόδοσης για μία σειρά ετών.

---

[48] Harold Koontz - Cyril O' Donnell Οργάνωση και Διοίκηση , μία συστηματική και ενδεχομενική ανάλυση των διοικητικών λειτουργιών . Τόμος 1 . 2η Έκδοση. Σελ 197.

[49] Από το «Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων» . Πετ.Α.Κιόχου - Γ. Παπανικολάου . Έκδοση 1988. Σελ 21.

[50] Από το «Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων» . Πετ.Α.Κιόχου - Γ. Παπανικολάου . Έκδοση 1988. Σελ 21.

[51] Από το «Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων» . Πετ.Α.Κιόχου - Γ. Παπανικολάου . Έκδοση 1988. Σελ 21.

[52] Από το «a business plan-Nat West Business Handbook Small Book with Big Information» Alan West Έκδοση Pitman Publishing.

[53] Από το «Προγραμματισμός Δράσεως Επιχειρήσεων» . Πετ.Α.Κιόχου - Γ. Παπανικολάου . Έκδοση 1988. Σελ 21.

[54] Dominick Salvatore Managerial Economics in a Global Economy . 2nd edition . Chapter 14. Page 586

Ο στρατηγικός σχεδιασμός κατά τον Philip Kotler[55] είναι η διαδικασία του Management για την δημιουργία και διατήρηση μίας βιώσιμης σχέσης ανάμεσα στους αντικειμενικούς στόχους του οργανισμού και τους πόρους αφενός και τις μεταβαλλόμενες ευκαιρίες της αγοράς αφετέρου . Στόχος του στρατηγικού σχεδιασμού είναι να διαμορφώσει και να αναδιαμορφώσει τις δραστηριότητες και τα προϊόντα της εταιρείας έτσι ώστε όταν συνδυαστούν να παράγουν ικανοποιητικά κέρδη και ανάπτυξη.

Οι Glenn A. Welsch, Ronald W. Hilton και Paul N. Gordon[56] υποστηρίζουν ότι ο προγραμματισμός είναι η διαδικασία ανάπτυξης επιχειρηματικών στόχων και η επιλογή μελλοντικών κινήσεων για την επίτευξή των. Ο James R. Evans[57] αποβλέπει στο ότι ο στρατηγικός σχεδιασμός περιλαμβάνει τον καθορισμό των μακροχρόνιων στόχων, πολιτικών και πλάνων της επιχείρησης.

Κατά τον Frak Livesey προϋπολογισμός[58] είναι μια εκτίμηση των εσόδων και των εξόδων για μια μελλοντική περίοδο. Οι προϋπολογισμοί είναι ένα ουσιαστικό εργαλείο στον οικονομικό σχεδιασμό και τον έλεγχο. Τα σχέδια των εσόδων και των εξόδων συμπίπτουν σπάνια, και ένας προϋπολογισμός επιτρέπει σε ένα όργανο ή ένα άτομο να προβλέψει εκ των προτέρων πότε είναι πιθανό να είναι ανάγκη να δανειστεί ή μια δυνατότητα να του παραχωρήσουν χρήματα. Επιπλέον η κατασκευή ενός προϋπολογισμού επιτρέπει στο όργανο για να δει εάν οι υπάρχουσες πολιτικές είναι πιθανό να οδηγήσουν στους στόχους της που εκπληρώνονται, ή εάν απαιτείται μια αλλαγή στις πολιτικές.

Σύμφωνα με τον Jerry M. Rosenberg, ο προϋπολογισμός[59] είναι μια αναλυμένη λίστα, και συχνά η διανομή, όλων των κατ' εκτίμηση εσόδων που μια επιχείρηση προσδοκά, και συχνά ο διαχωρισμός, όλων των εκτιμώμενων εξόδων και των εξόδων που θα αναληφθούν στη λήψη εκείνων των εσόδων κατά τη διάρκεια μιας δηλωμένης χρονικής περιόδου.

Ο McGraw – Hill υποστηρίζει ότι ο προϋπολογισμός[60] είναι το πρόγραμμα όλων των εσόδων και των εξόδων που ένα άτομο, μια ομάδα, μια κυβέρνηση, ή μια οργάνωση

---

[55] Philip Kotler . Marketing Management Ανάλυση , σχεδιασμός , υλοποίηση & έλεγχός . 7η έκδοση . Κεφ 2 .Σελ 86

[56] Glenn A. Welsch , Ronald W. Hilton , Paul N. Gordon , Budgeting Profit Planning and Control , 5th edition . Chapter 1, Page 3.

[57] James R. Evans Applied production and operation management . 4th edition . Chapter 4 .Page 116

[58] Frak Livesey. Dictionary of Economics. London. Pitman Publishing. 1993. Page 22.

[59] Jerry M. Rosenberg. Dictionary of Business and Management. The leading business lexicographer in the nation – The New York Times. New York. J. Wiley, 1993. Page 50.

[60] The McGrraw – Hill. Dictionary of Modern Economics. A. Handbook of Terms and Organizations.

αναμένουν να λάβουν και προγραμματίζουν να ξοδέψουν κατά τη διάρκεια κάποιου μελλοντικού χρονικού διαστήματος, συνήθως το επόμενο έτος. Οι προϋπολογισμοί κυμαίνονται από πολύ απλούς και περιστασιακούς, όπως το χαρακτηριστικό οικογενειακό προϋπολογισμό, ως εξαιρετικά σύνθετους και περίπλοκους, όπως την ετήσια προσπάθεια της ομοσπονδιακής κυβέρνησης. Όλοι περιέχουν τις εκτιμήσεις των προσδοκώμενων εσόδων από τις πωλήσεις, φόροι, δώρα και τα λοιπά, και διευκρινίζουν ποια έξοδα προγραμματίζονται κατά τη διάρκεια του χρονικού διαστήματος. Εάν τα έσοδα υπερβαίνουν τα έξοδα, ένα πλεόνασμα προϋπολογισμών αναμένεται. Εάν, αφ' ενός, τα έξοδα αναμένονται για να είναι μεγαλύτερα από τα έσοδα, ένα δημοσιονομικό έλλειμμα εμφανίζεται, και κάποια μέθοδος πρέπει να προγραμματιστεί. Ένας προϋπολογισμός συνήθως χρησιμοποιείται για να ελέγξει την κατανομή των εσόδων έτσι ώστε τα έξοδα να είναι λογικά.

Ο Graham Bannock θεωρεί ότι ο προϋπολογισμός[61] είναι μια εκτίμηση των εσόδων και των εξόδων για μια μελλοντική περίοδο σε αντιδιαστολή με έναν απολογισμό που καταγράφει τις οικονομικές συναλλαγές. Οι προϋπολογισμοί είναι το απαραίτητο στοιχείο στον προγραμματισμό και τον έλεγχο των οικονομικών υποθέσεων ενός έθνους ή μιας επιχείρησης, και γίνεται απαραίτητο ουσιαστικά επειδή τα έσοδα και τα έξοδα δεν εμφανίζονται ταυτόχρονα.

Ο προϋπολογισμός[62] κατά τους Sloan, Zurcher Barres και Noble είναι μια επίσημη εκτίμηση των μελλοντικών εσόδων και των εξόδων, που καλύπτει μια καθορισμένη χρονική περίοδο. Οι προϋπολογισμοί χρησιμοποιούνται συνήθως οπουδήποτε, τα απαραίτητα και επιθυμητά έξοδα πρέπει να είναι προσεκτικά ζυγισμένες σύμφωνα με το προσδοκώμενο έσοδο. Κατά συνέπεια, ισχύουν όσο στις προσωπικές υποθέσεις και την ιδιωτική επιχείρηση είναι στα δημόσια οικονομικά. Η κυβέρνηση των Ηνωμένων Πολιτειών πρόβλεψε έναν ετήσιο προϋπολογισμό στον προϋπολογισμό και τη λογιστική πίσω από το 1921 και περιέβαλε την προετοιμασία και τη διοίκησή της στο διευθυντή ομοσπονδιακό γραφείο του προϋπολογισμού. Σχεδόν όλες οι καταστάσεις των Ηνωμένων Πολιτειών έχουν καθιερώσει επίσης μια εκτελεστική ή νομοθετική αντιπροσωπεία προϋπολογισμών, και οι ισοδύναμες αντιπροσωπείες είναι κοινές στους περισσότερους αμερικανικούς δήμους.

---

[61] Graham Bannock, R.E Baxter and Evan Davis. The Penguin Dictionary of Economics. London. New Edition. 1992. Page 48 – 49.

[62] Fourth edition revised and enlarged by Sloan and Zurcher, Barnes and Noble. Dictionary of economics, 3000 Significant Terms Relating to Economic Problems, Theories and Practices. New York. 1961. Page 40 – 41.

Σύμφωνα με το εγκυκλοπαιδικό λεξικό πεντάγλωσσο ο προϋπολογισμός[63] είναι η αριθμητική έκφραση του προγραμματισμού αφού κάθε οικονομικό πρόγραμμα, εκφράζεται σε μεγέθη και ως προς τους στόχους και τους σκοπούς και ως προς τα μέσα.

Ο Harper Collins θεωρεί ότι ο προϋπολογισμός[64] είναι ο προγραμματισμός σχεδίου μιας επιχειρήσεως (εκφρασμένος σε ποσοτικούς ή οικονομικούς όρους) για μια συγκεκριμένη μελλοντική περίοδο.

Κατά τους Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακόπουλου ο προϋπολογισμός[65] είναι το πρόγραμμα της οικονομικής διαχείρισης (εσόδων / δαπανών ή κερδών / εξόδων) του κράτους ή των προβλεπόμενων εργασιών μιας επιχείρησης δηλαδή παραγωγής πωλήσεων, επενδύσεων κλπ. για ορισμένη περίοδο ή πρόγραμμα των προβλεπόμενων εσόδων και εξόδων του δημοσίου ή μιας επιχείρησης, για τον επόμενο χρόνο.

ΔΗΜΟΣΙΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ.

Σύμφωνα με τον Οικονομολόγο της τσέπης των Rupert pennant – Rea και Bill Emmott, ο δημόσιος προϋπολογισμός[66] είναι η ετήσια σχοινοτενής ανοησία προκειμένου να αποφασιστεί πως θα χρηματοδοτηθούν οι δημόσιες δαπάνες για τον επόμενο χρόνο και πως θα παρουσιαστεί η δημοσιονομική πολιτική δια μέσου μεταβολών στους φόρους, στον δανεισμό και στις δαπάνες. Η παρουσίαση και έγκριση του προϋπολογισμού καλύπτεται με εθνική επισημότητα. Δύο παραδείγματα:

- Στις ΗΠΑ ο πρόεδρος αναγγέλλει τα προκαταρκτικά του προϋπολογισμού της κυβέρνησης του τον Φεβρουάριο του προηγούμενου οικονομικού έτους το οποίο αφορά ο εν λόγω προϋπολογισμός και το οποίο αρχίζει την 1η Οκτωβρίου (η αναγγελία γίνεται δηλ. το Φεβρουάριο του 1983 για την περίοδο Οκτώβριοι) 1983 έως τον Οκτώβριο 1984). Αν ο πρόεδρος προτείνει, το Κογκρέσο αποφασίζει και εκτελεί· ο προϋπολογισμός περνά μέσα από μακρά διαδικασία και πολύ συχνά ανασυντάσσεται από τις Νομοπαρασκευαστικές

[63] Εγκυκλοπαιδικό λεξικό, πεντάγλωσσο. Οικονομικών – Εμπορικών – Διοικητικών – Στατιστικών – Λογιστικών και Νομικών Όρων. Εκδόσεις Θ. Τυροβόλα. Σελ 761.

[64] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 54.

[65] Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακοπούλου. Λεξικό αγγλοελληνικό – ελληνοαγγλικό. εμπορικών – τραπεζικών και οικονομικών όρων. Αθήνα. Εκδόσεις – Παπαζήση. 1995. Σελ 100.

[66] Rupert Pennant – Rea και Bill Emmott. Μετάφραση, Φραγκίσκος Φίλιππος. Οικονομολόγος της τσέπης. Αθήνα. The pocket Economist. Εκδόσεις Σμπιλιάς. 1986. Σελ 39

επιτροπές της Βουλής και της Γερουσίας πριν από την τελική ψήφιση του, η οποία, κανονικά γίνεται μέχρι την 15η Σεπτεμβρίου.

- Στην Μ. Βρετανία η κυβέρνηση κρατά τα ηνία του προϋπολογισμού. Ο Υπουργός των Οικονομικών παρουσιάζει με μακρά ομιλία τον προϋπολογισμό, συνήθως στις αρχές του Μάρτη, που αφορά στο οικονομικό έτος που αρχίζει στις πέντε Απριλίου (δηλ. ένα μήνα αργότερα). Η Βουλή συζητά αυτόν σε διακομματικό επίπεδο και σε συνεδριάσεις με πλήρη σύνθεση. Πολλές φορολογικές μεταβολές επιβάλλονται κατά το μεσονύκτιο της ημερομηνίας της αναγγελίας του προϋπολογισμού (οι οποίες ακυρώνονται αν απορριφθούν από τη Βουλή). Η πιο ευπειθής Βουλή συνήθως περνά τον προϋπολογισμό με ελάχιστες μεταβολές.

Κατά το Εγκυκλοπαιδικό λεξικό πεντάγλωσσο ο προϋπολογισμός[67] του κράτους είναι πράξη, με την οποία προβλέπονται τα έσοδα και τα όρια των εξόδων του κράτους για ορισμένη χρονική περίοδο (ετήσια), των οποίων ή πραγματοποίηση εγκρίνεται κατά την κείμενη νομοθεσία. Ο προϋπολογισμός είναι όργανο άσκησης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής, καθορίζει την δημοσιονομική δράση του κράτους, είναι όργανο μετασχηματισμού των στοιχείων της κοινωνικής οικονομίας και είναι όργανο άσκησης αντικυκλικής πολιτικής (για την εξουδετέρωση των συνεπειών από τις φάσεις του οικονομικού κύκλου). Σχετικά με το ισοζύγιο (ισοσκέλιση) του προϋπολογισμού, ή μεν κλασσική θεωρία τάσσεται υπέρ του ετήσιου ισοζυγισμένου προϋπολογισμού, οι δε νεώτερες θεωρίες υπέρ του μη ισοζυγισμένου (ελλειμματικού) ετήσιου προϋπολογισμού, ισοζυγισμένου σε πολυετή περίοδο (Θεωρία του συστηματικού ελλείμματος του Beveridge κ.α.). Οι κανόνες που πρέπει να διέπουν το προϋπολογισμό είναι:

- της δημοσιότητας
- της καθολικότητας,
- της ενότητας
- της περιοδικότητας (κάθε έτος)
- της ειδικότητας
- της ακρίβειας
- της σαφήνειας.

[67] Εγκυκλοπαιδικό λεξικό, πεντάγλωσσο. Οικονομικών – Εμπορικών – Διοικητικών – Στατιστικών – Λογιστικών και Νομικών Όρων. Εκδόσεις Θ. Τυροβόλα. Σελ 761 – 762.

Ο προϋπολογισμός καταρτίζεται από το Υπουργείο των Οικονομικών και κατά το άρθρο 79 του Συντάγματος εισάγεται για ψήφιση στη Βουλή ένα μήνα πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους. Ένα μήνα μετά τη λήξη του οικονομικού έτους κατατίθεται στη Βουλή ο απολογισμός και ο γενικός ισολογισμός του κράτους. Η εκτέλεση του προϋπολογισμού είναι έργο της διοίκησης, με ευρύτατη αρμοδιότητα του υπουργού οικονομικών.

Σύμφωνα με το Λεξικό Οικονομικών Όρων, Μαλλιάρης, ο δημόσιος προϋπολογισμός[68] είναι μια οικονομική κατάσταση των προγραμματισμένων προσόδων και εξόδων της κυβέρνησης για κάθε οικονομικό έτος.

Οι βασικές πήγες των τρεχόντων προσόδων, είναι:

- η φορολόγηση, κατά κύριο λόγο ο φόρος εισοδήματος και ο φόρος δαπανών, και
- οι συνεισφορές στην εθνική ασφάλεια.
- Οι βασικές πηγές των τρεχόντων εξόδων της κυβερνητικής δαπάνης είναι
- η προμήθεια αγαθών και υπηρεσιών (κατά κύριο λόγο οι μισθοδοσίες του υγειονομικού προσωπικού, των εκπαιδευτών, της αστυνομίας και άλλων προσώπων κοινής ωφελείας) και
- οι κρατικές δαπάνες (συνταξιοδοτήσεις κτλ.).

Ο προϋπολογισμός έχει δύο βασικές χρήσεις:

1. αποτελεί τη βάση για το μακροπρόθεσμο κυβερνητικό σχεδιασμό των οικονομικών και κοινωνικών δεσμεύσεων της κυβέρνησης,
2. αποτελεί μέσο οικονομικής πολιτικής, αφού ρυθμίζει το ύψος (και τη σύνθεση) της συνολικής ζήτησης στην οικονομία.

Ένας πλεονασματικός προϋπολογισμός (με προσόδους περισσότερες από δαπάνες) μειώνει το ύψος της συνολικής ζήτησης. Αντίθετα, ένας ελλειμματικός προϋπολογισμός (με δαπάνη μεγαλύτερη από προσόδους) αυξάνει τη συνολική ζήτηση.

Κατά το Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος» ο δημόσιος προϋπολογισμός[69] κατά τον ισχύοντα Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού, είναι ο νόμος με τον οποίο προσδιορίζονται τα δημόσια έσοδα και καθορίζονται τα όρια των εξόδων του κράτους

---

[68] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 55 – 56.

[69] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες. Αθήνα. «Πάμισος». 1991. Σελ 696.

(πιστώσεων) για κάθε οικονομικό έτος. Τα έσοδα και έξοδα του προϋπολογισμού ταξινομούνται κατ ' είδος, ομάδες και κατηγορίες ανάλογα με την αιτία και τη φύση αυτών κατά τα οριζόμενα από τον Υπουργό των Οικονομικών, τα δε έξοδα και κατά Υπουργείο και Υπηρεσία (ειδικό φορέα).

Η ταξινόμηση αυτή πρέπει

- √ να τείνει στην ευχερή κατάρτιση των Εθνικών Λογαριασμών,
- √ να επιτρέπει τη σύγκριση των μεγεθών των προϋπολογισμών διαχρονικός ως και αυτών προς τα μεγέθη άλλων χωρών,
- √ να απεικονίζει την κυβερνητική πολιτική σε όλους τους τομείς της κρατικής δραστηριότητας.

Στον προϋπολογισμό συνάπτονται τα εξής στοιχεία:

- √ πίνακες των προβλεπομένων εσόδων,
- √ πίνακες των προβλεπομένων εξόδων,
- √ συγκεντρωτικός πίνακας των προβλεπομένων τελικών αποτελεσμάτων των εσόδων και εξόδων.

Κατά το ίδιο Λεξικό ο προϋπολογισμός[70] καταρτίζεται από τον Υπουργό των Οικονομικών, ο οποίος ασκεί την εκτελεστική εξουσία. Τούτο προβλέπεται με τα άρθρα 2 και 3 του Κώδικα περί δημοσίου λογιστικού. Ο Υπουργός των Οικονομικών φροντίζει ώστε ο προϋπολογισμός να είναι ισοσκελής, δυνάμενος να περικόπτει κάθε περιττή δαπάνη. Μετά την επεξεργασία των στοιχείων των εσόδων και εξόδων, ο Υπουργός προβαίνει στην κατάρτιση του οριστικού σχεδίου του προϋπολογισμού, το οποίον εισάγεται στη Βουλή προς ψήφιση. Οι κλασικοί οικονομολόγοι δίδασκαν, ότι ο προϋπολογισμός πρέπει να έχει ταμιευτικό χαρακτήρα και να μην επιδιώκει κοινωνικοπολιτικούς και οικονομικούς σκοπούς. Ακόμα δίδασκαν ότι η κυβέρνηση πρέπει να ισοσκελίσει τον προϋπολογισμό[71], ώστε να μην υπάρχουν ελλείμματα, τα οποία αποτελούν την αιτία δημιουργίας χρεών, νομισματικής υποτιμήσεως και πληθωρισμού. Με την ισοσκέλιση του προϋπολογισμού επιτυγχάνονται τάξη στη διαχείριση των εσόδων και των εξόδων και λελογισμένη χρησιμοποίηση αυτών, τα οποία συντελούν στη σταθεροποίηση της οικονομίας.

---

[70] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες. Αθήνα. «Πάμισος». 1991. Σελ 697.

[71] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση, Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό της Λογιστικής. Αθήνα. Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». 1986. Σελ 617.

Οι νεότερες όμως θεωρίες – Κέϋνς[72] και οπαδοί της Κεϋνσιανής θεωρίας αντιτάσσονται στη θεωρία των κλασικών οικονομολόγων με αδρά επιχειρήματα. Ισχυρίζονται ότι η δημοσία οικονομία και ο προϋπολογισμός δεν πρέπει να έχει μόνο ταμιευτικό χαρακτήρα, αλλ' οφείλει να εκπληρώνει και οικονομική και κοινωνική αποστολή. Η αποστολή αυτή συνίσταται: στην αναδιανομή του εθνικού εισοδήματος, με άσκηση κατάλληλης εισοδηματικής πολιτικής· στην αντιμετώπιση της οικονομικής συγκυρίας[1] στην επίτευξη πλήρους απασχόλησης προς αποφυγήν ανεργίας· στην ενίσχυση της οικονομικής ανάπτυξης δια μέσου των επενδύσεων και της πιστωτικής πολιτικής.

Κάθε μια από τις δύο αυτές θεωρίες[73] έχει τους οπαδούς της. Πολλοί από τους νεώτερους οικονομολόγους και πολιτικούς τάσσονται υπέρ των κλασσικών και είναι επιφυλακτικοί απέναντι στις νεώτερες θεωρίες του προϋπολογισμού. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι δυνατόν να καταρτίζεται ελλειμματικός προϋπολογισμός. Στην οικονομική ζωή παρατηρούνται διακυμάνσεις της συγκυρίας από την οποία ο κύκλος εκτείνεται σε περισσότερα χρόνια, ώστε είναι δυνατόν κατά το χρόνο της ύφεσης να καταρτίζεται ελλειμματικός προϋπολογισμός και τα ελλείμματα αυτού να συμψηφίζονται με τα περισσεύματα των επόμενων ετών της ανοδικής φάσης του οικονομικού κύκλου. Ένας τέτοιος προϋπολογισμός ονομάζεται «κυκλικός» και συναντάται σε ορισμένες χώρες και ιδίως στις σκανδιναβικές. Η Σουηδία είναι η χώρα στην οποία έγινε εφαρμογή του τύπου αυτού, μετά από έγκριση του κοινοβουλίου το 1937. Η θεωρία των κυκλικών προϋπολογισμών είναι πολύ ελκυστική, αλλά στην πράξη παρουσιάζει μεγάλες δυσκολίες, οι οποίες προέρχονται από τον ακανόνιστο ρυθμό του οικονομικού κύκλου. Δημιουργεί και πολιτικό πρόβλημα, γιατί στις περιπτώσεις του ανοδικού κύκλου, τα προκύπτοντα περισσεύματα προκαλούν τη βουλιμία της κυβέρνησης να διαθέσει αυτά για την επίτευξη κοινωνικό - πολιτικών σκοπών και όχι να καλύψει με αυτά τα ελλείμματα των προηγούμενων ετών.

Σύμφωνα με το Λεξικό Οικονομικών Επιστημών του Χρήστου Ν. Τότση, ο Εθνικός Οικονομικός[74] Προϋπολογισμός περιλαμβάνει τις βραχυχρόνιες προοπτικές μιας

---

[72] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες. Αθήνα. «Πάμισος». 1991. Σελ 698.

[73] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση, Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό της Λογιστικής. Αθήνα. Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». 1986. Σελ 617.

[74] Συλλογή διευθυμόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό Οικονομικών Επιστημών Τόμος ΄β. Αθήνα. Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». 1973 – 1978. Σελ 898.

εθνικής οικονομίας για ένα έτος. Αποτελεί στοιχείο της εθνικής λογιστικής η οποία αναφέρεται στο εθνικό εισόδημα και στη διάθεσή του για καταναλωτές και επενδυτικούς σκοπούς του κράτους και των ιδιωτών.

Η κατάρτιση του εθνικού προϋπολογισμού γίνεται από ειδικευμένους οργανισμούς, οι οποίοι χρησιμοποιούν τη μέθοδο της προεκτάσεως των προσφάτων εξελίξεων. Γι' αυτό γίνεται χρήση της αναδρομικής εθνικής λογιστικής (των εθνικών λογαριασμών του προηγούμενου έτους, λαμβάνοντας δε υπόψη και οι υφιστάμενες σχέσεις μεταξύ ορισμένων μεταβλητών, όπως της συναρτήσεως της καταναλώσεως και του κρατικοί προϋπολογισμοί. Με βάση τα δεδομένα της οικονομικής συγκυρίας, γίνονται προβλέψεις υποκείμενες σε αναθεώρηση ανάλογα με τις εξελίξεις. Αυτές οι προβλέψεις είναι χρήσιμες για τον προγραμματισμό και τη διαμόρφωση του ρόλου, πού θα παίξουν οι κρατικές αρχές στην οικονομική πολιτική, ειδικότερα στο Θέμα της ανακοπής του πληθωρισμοί).

Ο εθνικός ή οικονομικός προϋπολογισμός αναφέρεται στην παραγωγή, τις επενδύσεις, τις δημόσιες δαπάνες, την κατανάλωση κλπ. και αποτελεί σπουδαίο μέσο για την ενημέρωση στις τάσεις εξελίξεως της οικονομίας και πυξίδα για την κυβερνητική δράση στον οικονομικό τομέα, ιδίως στον δημοσιονομικό και τον νομισματικό τομέα.

'Εθνικοί προϋπολογισμοί άρχισαν να καταρτίζονται από το τέλος του δευτέρου παγκοσμίου πολέμου στις δυτικές βιομηχανικές χώρες, με σκοπό να γίνει καλύτερη κατανομή των διαθεσίμων πόρων και να υποβοηθείται ή πολιτική της πλήρους απασχολήσεως. Βαθμιαία όμως επεκτάθηκαν οι σκοποί των εθνικών προϋπολογισμών στον προγραμματισμό και την γενικότερη επεκτατική πολιτική.

Σύμφωνα με τον Frak Livesey ο δημόσιος προϋπολογισμός[75] που καθορίζει τις εκτιμήσεις των κεντρικών κρατικών εξόδων και των εσόδων στο ερχόμενο έτος, παρουσιάζεται από το Υπουργείου Οικονομικών στο Κοινοβούλιο κάθε άνοιξη. (Οι συμπληρωματικοί «μίνι-προϋπολογισμοί» έχουν παρουσιαστεί περιστασιακά το φθινόπωρο όταν θεωρείται ότι μια πολιτική αλλαγή έπρεπε να γίνει εκείνη τη στιγμή). Ο προϋπολογισμός ενδιαφέρεται κυρίως για το παγιωμένο έσοδο χρηματικών πόρων, και όχι για την εθνική ασφάλεια ή τη χρηματοδότηση τοπικών αρχών.

[75] Frak Livesey. Dictionary of Economics. London. Pitman Publishing. 1993. Σελ 22.

Στα οικονομικά πρότυπα, τα κρατικά έξοδα περιλαμβάνουν και τα έξοδα κεντρικής και τοπικής κυβέρνησης, και η φορολογία περιλαμβάνει τους κεντρικούς και τοπικούς φόρους συν την εθνική ασφάλεια. Εάν τα προγραμματισμένα έξοδα είναι ίσα με την προγραμματισμένη φορολογία των εσόδων ο προϋπολογισμός λέγεται ότι είναι ισορροπημένος. Εάν τα έξοδα προγραμματίζονται να υπερβούν τα έσοδα υπάρχει ένα προγραμματισμένο έλλειμμα προϋπολογισμού. Εάν τα έσοδα προγραμματίζεται να υπερβούν τα έξοδα, υπάρχει ένα προγραμματισμένο πλεόνασμα προϋπολογισμού. Η ισορροπία μεταξύ των εξόδων και των εσόδων από τη φορολογία έχει επιπτώσεις στη συνολική ζήτηση και ως εκ τούτου στο επίπεδο οικονομικής δραστηριότητας. Εάν τα έξοδα και τα έσοδα είναι ίσα, η συνολική ζήτηση θα αυξηθεί λόγω του ισορροπημένου πολλαπλασιαστή προϋπολογισμών. Ακολουθεί ότι ένα έλλειμμα στον προϋπολογισμό θα δώσει αφορμή για μια ακόμα μεγαλύτερη αύξηση στη συνολική ζήτηση. Δεν μπορούμε να πούμε σε γενικές γραμμές πώς ένα πλεόνασμα προϋπολογισμών θα επιδράσει στην συνολική ζήτηση, αλλά ένα μεγάλο πλεόνασμα είναι πιθανό να αναγκάσει την ζήτηση να είναι λιγότερη από ότι θα ήταν. Εάν η κυβέρνηση ενδιαφέρεται μόνο για τη συνολική ζήτηση θα αναμέναμε ότι τα ελλείμματα προϋπολογισμού όταν η κυβέρνηση επιθυμεί να ωθήσει τη ζήτηση, π.χ. για να μειώσουμε την ανεργία, και τα πλεονάσματα προϋπολογισμών όταν επιθυμεί να συγκρατήσει τη ζήτηση, π.χ. για να ρίξουμε το ποσοστό του πληθωρισμού (στην πραγματικότητα ο προϋπολογισμός μπορεί επίσης να χρησιμεύσει άλλους κυβερνητικούς στόχους, π.χ. να αλλάξει τη διανομή του εισοδήματος και του πλούτου).

Ο Βρετανικός δημόσιος προϋπολογισμός[76] σύμφωνα με τον Graham Bannock καθορίζει τις εκτιμήσεις των κεντρικών κρατικών εξόδων και των εσόδων για το προϋπολογιστικό έτος, και παρουσιάζεται κανονικά από το Υπουργείου Οικονομικών στο βρετανικό Κοινοβούλιο αργά το Μάρτιο. Ο προϋπολογισμός ενδιαφέρεται κυρίως για το παγιωμένο έσοδο των χρηματικών πόρων και όχι για την εθνική ασφάλεια ή τη χρηματοδότηση τοπικής κυβέρνησης. Στη δήλωσή του, οι οικονομικοί όροι αναθεωρήσεων και η κρατική δαπάνη για το προηγούμενο έτος, καθιστούν τις προβλέψεις για τον ερχόμενο χρόνο και αναγγέλλουν τις προτεινόμενες αλλαγές στη φορολογία που αυτές οι αλλαγές γίνονται κανονικά αποτελεσματικές αμέσως, αλλά υποβάλλονται στην κοινοβουλευτική συζήτηση και την έγκριση στη χρηματοδότηση

[76] Graham Bannock, R.E Baxter and Evan Davis. The Penguin Dictionary of Economics. London. New Edition. 1992. Page 49 – 49.

του λογαριασμού και του νόμου. Με την αυξανόμενη σημασία των κρατικών εξόδων στην οικονομία, ο ετήσιος προϋπολογισμός είναι ένα σημαντικό όργανο στην κυβερνητική οικονομική πολιτική. Οι φορολογικές αλλαγές μπορούν να έχουν σχέση περισσότερο με τις αποφάσεις να τροποποιηθεί το πλεόνασμα προϋπολογισμών ή το έλλειμμα προς όφελος της διαχείρισης απαίτησης από ό,τι με τα προγραμματισμένα έξοδα που, σε κάθε περίπτωση, συζητούνται ουσιαστικά και παρουσιάζονται νωρίτερα στο έτος.

Σύμφωνα με τους Sloan, Zurcher Barres και Noble τους ο δημόσιος προϋπολογισμός[77] είναι ένα τμήμα του εκτελεστικού γραφείου του Προέδρου των Ηνωμένων Πολιτειών που προετοιμάζει και διαχειρίζεται τον ετήσιο ομοσπονδιακό προϋπολογισμό και βοηθά στη διατύπωση των κυβερνητικών φορολογικών προγραμμάτων.

Ο Collins θεωρεί ότι ο προϋπολογισμός[78] είναι μια οικονομική δήλωση των κυβερνητικών προγραμματισμένων εσόδων και των εξόδων για το οικονομικό έτος. Οι κύριες πηγές τρεχόντων εσόδων είναι φορολογία, κυρίως φόροι εσόδων και εξόδων, και συνεισφορές εθνικής ασφάλειας. Τα κύρια τρέχοντα έξοδα της κρατικής δαπάνης είναι η παροχή των αγαθών και των υπηρεσιών (κυρίως πληρωμές αμοιβών στην υγεία, την εκπαίδευση, την αστυνομία και άλλους υπαλλήλους δημόσιων υπηρεσιών) και πληρωμών μεταφοράς (το γήρας συνταξιοδοτεί, κ.λπ.). Ο προϋπολογισμός έχει δύο κύριες χρήσεις:

- √ αποτελεί τη βάση του κυβερνητικού πιο μακροπρόθεσμου οικονομικού σχεδιασμού των οικονομικών και κοινωνικών υποχρεώσεών του
- √ είναι ένα όργανο της φορολογικής πολιτικής στη ρύθμιση του επιπέδου (και της σύνθεσης) της συνολικής ζήτησης στην οικονομία. Στον προϋπολογισμό όπου τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα μειώνεται το επίπεδο συνολικής ζήτησης. Σε αντίθεση στον ελλειμματικό προϋπολογισμό (έξοδα μεγαλύτερα από τα έσοδα) αυξάνεται η συνολική ζήτηση.

[77] Fourth edition revised and enlarged by Sloan and Zurcher, Barnes and Noble. Dictionary of economics, 3000 Significant Terms Relating to Economic Problems, Theories and Practices. New York. 1961. Page 40 – 41.

[78] Harper Collins. Christopher Pass and Bryan Lowes, Leslie Davies. Dictionary of Economics. Second Edition. Previous edition 1988. Page 45.

ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ.

Ο κοινωνικός[79] προϋπολογισμός κατά το Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος» είναι η άσκηση ευρείας κοινωνικής πολιτικής από όλα τα σύγχρονα κράτη αναγκάζει τις κυβερνήσεις να συντάσσουν παράλληλα με τον τακτικό προϋπολογισμό και κοινωνικό προϋπολογισμό. Περιλαμβάνει τα έσοδα και έξοδα που διαθέτει το κράτος για τις κοινωνικές υπηρεσίες προς το λαό. Τα έξοδα αναφέρονται στις δαπάνες ασθενείας, κοινωνικής ασφάλισης και προνοίας, οικογενειακά επιδόματα κ.ά. Τα έσοδα προέρχονται από τις εισφορές των ασφαλισμένων και εργοδοτών, τους φόρους και εισφορές, τις κρατικές επιχορηγήσεις κ.ά.

Η χώρα μας με καθυστέρηση άρχισε να συντάσσει ιδιαίτερο κοινωνικό προϋπολογισμό. Σύμφωνα με το Λεξικό Οικονομικών Επιστημών του Χρήστου Ν. Τότση κατά τα τελευταία έτη πολλά κράτη παραλλήλως προς τον γενικό προϋπολογισμό, συντάσσουν και κοινωνικό[80] προϋπολογισμό ο οποίος αποτελεί πράγματι καινοτομία και αποβλέπεί στην ορθολογική κατάσταση των στοιχείων (εσόδων – εξόδων) των οργανισμών κοινωνικής ασφαλίσεως ως φορέων της κοινωνικής προστασίας των ασφαλισμένων. Ο κοινωνικός προϋπολογισμός είναι αναγκαία προϋπόθεση προγραμματισμού και ασκήσεως κοινωνικής πολιτικής γι' αυτό και προσλαμβάνει καθημερινά βαρύνουσα σημασία.

Στον κοινωνικό προϋπολογισμό περιλαμβάνονται τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα αναλυτικώς καταταγμένα. Έτσι τα έσοδα αναφέρονται στις εισφορές των ασφαλισμένων και των εργοδοτών στια κρατικές επιχορηγήσεις και στις κοινωνικές εισφορές (φόροι υπέρ τρίτων). Τα έξοδα αναλύονται σε παροχές για συντάξεις, έξοδα διοικήσεως, πρόνοιας και ασθένειας.

Όλα τα προηγμένα κράτη συντάσσουν κοινωνικό προϋπολογισμό. Η Ελλάδα ακολουθεί τα τελευταία χρόνια τα προηγμένα κράτη και συντάσσει και αυτή κάθε χρόνο κοινωνικό προϋπολογισμό.

Σύμφωνα με τι Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό Πεντάγλωσσο ο κοινωνικός[81] προϋπολογισμός ασχολείται με τα έσοδα και τα έξοδα των οργανισμών κοινωνικής

---

[79] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 702.

[80] Συλλογή διευθυμόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό Οικονομικών Επιστημών Τόμος ΄β. Αθήνα. Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». 1973 – 1978. Σελ 900.

[81] Εγκυκλοπαιδικό λεξικό, πεντάγλωσσο. Οικονομικών – Εμπορικών – Διοικητικών – Στατιστικών – Λογιστικών και Νομικών Όρων. Εκδόσεις Θ. Τυροβόλα. Σελ 762.

ασφάλισης, καταρτίζεται από το Υπουργείο Κοινωνικών Υπηρεσιών (που εποπτεύει τους οργανισμούς αυτούς) και υποβοηθάει την άσκηση ορθής Κοινωνικής Πολιτικής.

ΕΛΛΕΙΜΜΑΤΙΚΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ.

Κατά το ίδιο Λεξικό[82] όταν το κράτος θέλει να εφαρμόσει επεκτατική δημοσιονομική πολιτική υπό συνθήκες υποαπασχόλησης εφαρμόζει ως προς τον κρατικό προϋπολογισμό

1. δημοσιονομική πολιτική ελλειμματικού προϋπολογισμού με αύξηση των δημόσιων δαπανών
2. δημοσιονομική ελλειμματικού προϋπολογισμού με μείωση των φόρων επεκτατική δημοσιονομική πολιτική με ισοσκελισμένο προϋπολογισμό (όταν στην αύξηση των δημοσίων δαπανών αντιστοιχεί ισόποση αύξηση της φορολογικής επιβραδύνσεως.

Σύμφωνα με τον Harper Collins ο ελλειμματικός προϋπολογισμός[83] είναι η υπερβολική κυβερνητική δαπάνη έναντι των κρατικών αποδοχών, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους. Οι κρατικές αποδοχές έχουν κατά κύριο λόγο. τη μορφή φορολόγησης ατόμων και οργανισμών, αλλά υπάρχουν και άλλες διάφορες αποδοχές, όπως η πώληση κρατικών στοιχείων αξίας σε ιδιωτικές ή δημόσιες επιχειρήσεις. Η διαχείριση ενός ελλειμματικού προϋπολογισμού (ελλειμματική χρηματοδότηση) αποτελεί μέσο οικονομικής πολιτικής, που δίνει τη δυνατότητα στην κυβέρνηση να επηρεάζει το ύψος της συνολικής ζήτησης και απασχόλησης στην οικονομία. Μια τέτοια πολιτική είχε υποστηριχθεί από τον Κέυνς στη δεκαετία του '30, για να αντισταθμίσει την ύφεση που διαπιστώθηκε εκείνη την περίοδο. Η επικρατούσα γνώμη πριν υπάρξει αυτή η ύφεση ήταν ότι η κυβέρνηση θα 'πρεπε να ακολουθήσει μια πολιτική ισοσκελισμένου προϋπολογισμού που θα επέτρεπε στην οικονομία να ανακάμψει από μόνη της, χωρίς την κρατική παρέμβαση, Ο Κέυνς ισχυρίστηκε ότι η κυβέρνηση θα 'πρεπε να παρέμβει, προκαλώντας εσκεμμένα την ανισορροπία του προϋπολογισμού, για να

[82] Εγκυκλοπαιδικό λεξικό, πεντάγλωσσο. Οικονομικών – Εμπορικών – Διοικητικών – Στατιστικών – Λογιστικών και Νομικών Όρων. Εκδόσεις Θ. Τυροβόλα. Σελ 762.

[83] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 56 – 57.

δημιουργήσει έτσι πρόσθετη ζήτηση σε μια οικονομία που περνούσε ύφεση και αντίστροφα. Μετά το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο, οι περισσότερες κυβερνήσεις των δυτικών χωρών έχουν προσπαθήσει να διατηρήσουν έναν ελλειμματικό προϋπολογισμό, για να κρατήσουν υψηλή την απασχόληση και να προωθήσουν μια μακροπρόθεσμη οικονομική ανάπτυξη. Η προσπάθεια αυτή χρηματοδοτήθηκε με μια αύξηση στην ανάγκη δανεισμού στο δημόσιο τομέα (ΑΔΔΤ), εκδίδοντας κρατικά ομόλογα και μακράς διάρκειας κρατικά χρεόγραφα,. Κάτι τέτοιο είναι αποδεκτά, εφόσον η οικονομία αναπτύσσεται και τα επιτόκια σε τέτοιου είδους δανεισμούς δεν είναι δυσανάλογα προς το συνολικό ύψος των κυβερνητικών δαπανών. Ο κρατικός δανεισμός που ξεπερνά το ποσό που απαιτείται για να προωθήσει τη μακροπρόθεσμη ανάπτυξη και για να επιφέρει αντικυκλικές πολιτικές θα οδηγήσει τελικά στον πληθωρισμό. Κατά συνέπεια, τόσα το πότε όσο και το πόσο δαπανά, μια κυβέρνηση, πέρα από όσα εισπράττει, παίζουν σημαντικότατο ρόλο. Ο πλεονασματικός προϋπολογισμός είναι το αντίθετο της προηγούμενης κατάστασης και χαρακτηρίζεται από μια υπερβολή στις κρατικές εισπράξεις και ενάντια στις κρατικές δαπάνες.

Η θεωρία για τον ελλειμματικό προϋπολογισμό[84] κατά το Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό της Λογιστικής «Πάμισος» αναπτύχθηκε υπό την επίδραση των θεωριών του Άγγλου οικονομολόγου Κεϋνς (John Keynes, 1983 – 1946). Κατά την εν λόγω θεωρία τα ελλείμματα του προϋπολογισμού δεν αποτελούν κίνδυνο πτωχεύσεως της χώρας, διότι όταν το κράτος αυξάνει τα έξοδα και έτσι δημιουργεί ελλείμματα, το πράττει διότι έχει αντίστοιχο όφελος. Κίνδυνο αποτελούν μόνο τα ελλείμματα του ισοζυγίου πληρωμών και όχι τα ελλείμματα του προϋπολογισμού. Κατά τη θεωρία αυτή το έλλειμμα που προέρχεται από τη διόγκωση των εξόδων έχει σαν αποτέλεσμα τη δημιουργία πρόσθετης αγοραστικής δύναμης, η οποία αποτελεί σοβαρό οικονομικό κίνητρο.

Το έλλειμμα όμως του προϋπολογισμού δεν παύει από του να παρουσιάζει μειονεκτήματα, ιδίως όταν αυτό χρονίζει, οπότε το κράτος αναγκάζεται να προστρέξει στο δάνειο και να υποστεί επιβάρυνση από το κεφάλαιο και τους τόκους που θα καταβάλλει. Για το λόγο αυτό, πολλοί δημοσιονόμοι υποστηρίζουν, ότι το έλλειμμα θα μπορούσε να δικαιολογηθεί αν βρίσκεται σε περιορισμένα όρια και τα ποσά από την επέμβαση των εξόδων διατίθεται σε παραγωγικές επενδύσεις.

[84] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση, Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό της Λογιστικής. Αθήνα. Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». 1986. Σελ 617.

Σύμφωνα με τον Collins ο ελλειμματικός προϋπολογισμός[85] είναι η υπερβολή των κρατικών εξόδων πέρα από τις κυβερνητικές παραλαβές σε οποιουδήποτε φορολογικό έτος. Οι κυβερνητικές παραλαβές είναι πρώτιστα υπό μορφή φορολογίας των ατόμων και των ιδρυμάτων αλλά υπάρχουν άλλες διάφορες παραλαβές όπως η πώληση των κυβερνητικών μετοχών στις ιδιωτικές ή δημόσιες επιχειρήσεις. Η λειτουργία ενός ελλείμματος προϋπολογισμού (χρηματοδότηση ελλείμματος) είναι ένα εργαλείο της φορολογικής πολιτικής για να επιτρέψει στην κυβέρνηση για να επηρεάσει το επίπεδο συνολικής ζήτησης και απασχόλησης στην οικονομία. Μια τέτοια πολιτική υποστηρίχτηκε από τον Keynes στη δεκαετία του '30 για να αντισταθμίσει την ύφεση που εμφανίστηκε εκείνη τη στιγμή. Η γνώμη πριν από αυτό ήταν ότι η κυβέρνηση πρέπει να λειτουργήσει μια ισορροπημένη πολιτική προϋπολογισμών, που επιτρέπει στην οικονομία για να αποκριθεί με τον τρόπο της χωρίς κυβερνητική επέμβαση. Ο Keynes υποστήριξε ότι η κυβέρνηση πρέπει να επέμβει σκόπιμα στον προϋπολογισμό της προκειμένου να ελεγχθεί η πρόσθετη συνολική ζήτηση σε μια οικονομία ύφεσης και αντίστροφα.

Από το δεύτερο παγκόσμιο πόλεμο οι περισσότερες δυτικές κυβερνήσεις έχουν τείνει να λειτουργήσουν ένα δημοσιονομικό έλλειμμα για να κρατήσουν την απασχόληση υψηλή και για να προωθήσουν τη μακροπρόθεσμη οικονομική ανάπτυξη. Αυτό έχει χρηματοδοτηθεί με την αύξηση της ζήτησης δανεισμού του δημόσιου τομέα μέσω του ζητήματος των λογαριασμών του Υπουργείου Οικονομικών και των μακροπρόθεσμων δεσμών. Αυτό είναι αποδεκτό εφ' όσον αυξάνεται η οικονομία και οι πληρωμές ενδιαφέροντος σε τέτοιες δανειοληψίες δεν γίνονται δυσανάλογες με το γενικό επίπεδο κρατικών εξόδων. Ο κυβερνητικός δανεισμός παραπάνω από το ποσό που απαιτείται για να προωθήσει τις μακροπρόθεσμες αντικυκλικές πολιτικές αύξησης και επίδρασης θα οδηγήσει τελικά στον πληθωρισμό. Συνεπώς και ο συγχρονισμός και το μέγεθος των εξόδων επιπλέον των παραλαβών είναι κρίσιμης σπουδαιότητας. Το πλεόνασμα των προϋπολογισμών είναι το αντίθετο των ανωτέρω με το οποίο υπάρχει μια υπερβολή των κυβερνητικών παραλαβών πέρα από τα έξοδα.

[85] Harper Collins. Christopher Pass and Bryan Lowes, Leslie Davies. Dictionary of Economics. Second Edition. Previous edition 1988. Page 47 – 48.

ΙΔΙΩΤΙΚΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ.

Ο προϋπολογισμός πωλήσεων σύμφωνα με τον Harper Collins[86] συντίθεται με τη βοήθεια προβλέψεων για τις πωλήσεις και δείχνει ποσότητες και αξίες προγραμματισμένων πωλήσεων που αναλύονται κατά ομάδα προϊόντων, περιοχή και είδος πελάτη.

Ο προϋπολογισμός που συνδέεται με τα έξοδα πωλήσεων δείχνει το προγραμματισμένο προσωπικό πωλήσεων και τα διαφημιστικά εξάδα.

Ο προϋπολογισμός που συνδέεται με τα έξοδα διακίνησης δείχνει την προγραμματισμένη δραστηριότητα διακίνησης, η οποία μετριέται σε πακέτα που τακτοποιήθηκαν, σε τόνους κτλ, καθώς, και με τα έξοδα που σχετίζονται με την αποθήκευση και τη μεταφορά. Όταν ο προϋπολογισμός συμπληρωθεί τα αποτελέσματα των προγραμματισμένων πωλήσεων μπορούν να διατυπωθούν στον προϋπολογισμό παραγωγής, αφού πρώτα συνυπολογισθούν τυχόν προγραμματισμένες αλλαγές στο απόθεμα των ετοιμοπαραδότων αγαθών.

Ο προϋπολογισμός παραγωγής καθορίζει τις ποσότητες των διάφορων αγαθών που πρόκειται να παραχθούν και τα προγραμματισμένα άμεσα γενικά έξοδα του εργοστασίου, που έχουν να κάνουν με τα σχέδια παραγωγής, και με τον προϋπολογισμό αγορών να δείχνει τις προγραμματισμένες αγορές πρώτων υλών.

Ο προϋπολογισμός διοικητικών εξόδων δείχνει το προγραμματισμένο κόστος για το προσωπικό, την υπηρεσία λογιστηρίου και παραπλήσιους διοικητικούς τομείς.

Ο προϋπολογισμός κεφαλαιακών δαπανών έχει να κάνει με τα προγραμματισμένα έξοδα για τα πάγια οικονομικά στοιχεία, ξεχωρίζοντας ποια νέα οικονομικά στοιχεία ή ποια οικονομικά στοιχεία για αντικατάσταση πρόκειται να ενσκήψουν κατά την επόμενη περίοδο και απελευθερώνοντας τα αναγκαία γι' αυτόν το στόχο ποσά.

Ο προϋπολογισμός ρευστού δείχνει την όλη κατάσταση ρευστότητας, με τη συσσώρευση ρευστού να ακολουθεί τις προκαθορισμένες πωλήσεις και την απώλεια ρευστού να συνοδεύει τις προγραμματισμένες δαπάνες σε πρώτες ύλες, μισθούς, κεφαλαιακές δαπάνες κτλ. (έτσι ώστε τυχόν πλεονάσματα ρευστού η και ελλείμματα να εμφανίζονται έγκαιρα για να αντιμετωπίζονται έγκαιρα).

Ο γενικός προϋπολογισμός συγκεντρώνει όλους τους προϋπολογισμούς που προαναφέρθηκαν, για να διαμορφωθούν ένας καλός προϋπολογισμός εμπορικής συναλλαγής,

[86] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 55.

ένας λογαριασμός κερδών και ζημιών και μια ένδειξη σχετικά με το κέρδος που θα προκύψει και ποια θα είναι η κατάσταση με τη λήξη του έτους, αν βέβαια τα πράγματα πάνε σύμφωνα με το σχέδιο.

Σύμφωνα με το Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό «Πάμισος» του Χρήστου Ν. Τότση κάθε οργανωμένη επιχείρηση και οικονομική μονάδα καταρτίζει προϋπολογισμό[87], με τον οποίο προβλέπονται και συγκρίνονται διάφορα οικονομικά μεγέθη, χρήσιμα για τη λήψη αποφάσεων από τον επιχειρηματία. Η τακτική αυτή έχει εμπνευσθεί από τις αρχές που ισχύουν για τον κρατικό προϋπολογισμό.

Ο προϋπολογισμός είναι βραχυχρόνια ή μακροχρόνια πρόβλεψη διαφόρων οικονομικών μεγεθών. Είναι δείκτης της πορείας της επιχείρησης που την προσανατολίζει κατάλληλα προς τις ορθές κατευθύνσεις. Είναι αριθμητική έκφραση του προγράμματος δράσης της επιχείρησης, η οποίο αποβλέπει στην επίτευξη των αντικειμενικών της σκοπών στα όρια μιας χρονικής περιόδου.

Οι προβλέψεις βασίζονται στη μελέτη και εμπειρία του παρελθόντος και στην εκτίμηση των μελλοντικών γεγονότων.

Σε γενικές γραμμές διακρίνουμε τρεις τύπους προϋπολογισμών στον ιδιωτικό τομέα:

- √ Προϋπολογισμούς επενδύσεων.
- √ Προϋπολογισμούς εκμετάλλευσης
- √ Προϋπολογισμούς ταμιακούς

Οι προϋπολογισμοί εκμετάλλευσης παρουσιάζουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον για κάθε επιχείρηση. Βοηθούν στον προσδιορισμό της οικονομικής επίδοσης και της ποιότητας της διοίκησης της επιχείρησης. Οι προϋπολογισμοί εκμετάλλευσης αφορούν τις τέσσερις κύριες λειτουργίες της επιχείρησης:

Εμπορική λειτουργία.

Λειτουργία παραγωγής.

Λειτουργία αγορών.

Διοικητική λειτουργία.

Για να επιτύχουν οι σκοποί του προϋπολογισμού απαιτούνται τα εξής:

[87] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 699 - 700.

— Πλήρης οργάνωση της λογιστικής λειτουργίας της επιχείρησης, κατά τρόπο που να εξάγονται από τη λογιστική όλα τα απαιτούμενα στοιχεία και πληροφορίες χρήσιμα για την κατάρτιση το» προϋπολογισμού. Η ύπαρξη λογιστικού σχεδίου διευκολύνει τη συγκέντρωση και σύγκριση των απαιτούμενων στοιχείων.

— Δυνατότητα ελέγχου και προβλέψεων σε ελάχιστο χρόνο. Ύπαρξη μηχανογραφικού συστήματος εξελιγμένου (ηλεκτρονικοί υπολογιστές κ.λπ.), διευκολύνει πολύ την επίτευξη του σκοπού αυτού.

— Κατάρτιση προγράμματος δράσης επιμελώς μελετημένου από στελέχη έμπειρα και με βαθιά οικονομικό-λογιστική κατάρτιση, ώστε να είναι σε θέση να συλλάβουν τις οικονομικές καταστάσεις του μέλλοντος.

Οι προϋπολογισμοί είναι βραχυχρόνιοι και μακροχρόνιοι. Οι μακροχρόνιοι προϋπολογισμοί αφορούν τις παραγωγικές επενδύσεις και απαιτούν εμπεριστατωμένες προβλέψεις, γιατί η οικονομική συγκυρία και οι νομισματικές διαταραχές (πληθωρισμός κ.λπ.) μπορούν να ανατρέψουν τις γενόμενες προβλέψεις. Για το λόγο αυτό, οι προϋπολογισμοί καταρτίζονται συνήθως με προβλέψεις ετήσιας βάσης (βραχυχρόνιοι).

Η εκτίμηση των προβλέψεων πρέπει να είναι συντηρητική, ώστε να μην ανατρέπονται οι υπολογισμοί κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Ο προϋπολογισμός της επιχείρησης περιλαμβάνει μια σειρά επί μέρους (μερικών) προϋπολογισμών, οι οποίοι είναι οι εξής:

— Προϋπολογισμός πωλήσεων.

— Προϋπολογισμός αγορών.

— Προϋπολογισμός παραγωγής.

— Προϋπολογισμός επενδύσεων.

— Προϋπολογισμός εξόδων.

— Προϋπολογισμός ταμειακός

Κατά το ίδιο Λεξικό η κατάρτιση του Προϋπολογισμού[88] Πωλήσεων προηγείται όλων των άλλων προϋπολογισμών, γιατί αποτελεί τη βάση στην οποία στηρίζονται τα προγράμματα και οι προϋπολογισμοί και λοιπών λειτουργιών της επιχείρησης. Ο προϋπολογισμός πωλήσεων περιλαμβάνει τις ποσότητες και την αξία των προβλεπομένων πωλήσεων εμπορευμάτων ή προϊόντων κατά την

[88] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 700.

προϋπολογιζόμενη περίοδο (που είναι συνήθως η ετήσια χρήση). Κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού γεννώνται ορισμένα προβλήματα, από τα οποία σημειώνουμε τα εξής:

— Μελέτη της οικονομικής συγκυρίας (οικονομική ανάπτυξη, κρίση, ανάκαμψη οικονομίας, πληθωριστικές πιέσεις κ.ά,).
— Μελέτη της αγοράς (μεταβολή στις διαθέσεις των αγοραστών, αύξηση ή μείωση πελατείας κ.λπ.).
— Λήψη μέτρων βελτίωσης των τιμών και των ορών πώλησης των αγαθών, για προσέλκυση νέων πελατών (μείωση τιμής και κέρδους, βελτίωση ποιότητας αγαθών, διευκόλυνση των πελατών για την αγορά αγαθών κ.λπ.).

Ειδικότερα προβλήματα που δημιουργούνται είναι τα εξής:

— Είδη και ποσότητες των προβλεπόμενων πωλήσεων.
— Τιμές πωλήσεων.
— Προβλεπόμενο κέρδος.
— Περιοχές πωλήσεων.
— Προϋπολογισμός εξόδων πώλησης και κόστος πωλουμένων εμπορευμάτων και προϊόντων.
— Έρευνα του κύκλου εργασιών και προοπτική αύξησης του.

Ο προϋπολογισμός αγορών[89] αποβλέπει στην έγκαιρη εξασφάλιση των αναγκαίων ποσοτήτων εμπορευμάτων και πρώτων υλών. Καταρτίζεται σε δύο στάδια: ποσοτικός προϋπολογισμός και προσδιορισμός των τιμών κόστους. Προβλήματα που γεννώνται κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού αγορών είναι τα εξής:

— Τα αποθέματα, τα οποία δεν πρέπει να κατέλθουν κάτω από το ελάχιστο απόθεμα που απαιτείται, για να μη διασαλευτεί η κανονική λειτουργία της επιχείρησης.
— Οι πωλήσεις, οι οποίες είναι δυνατόν να αυξομειωθούν ανάλογα με την προβλεπόμενη οικονομική συγκυρία και από τις οποίες εξαρτάται και το ύψος των αγορών. Προβλεπόμενη αύξηση των πωλήσεων επιβάλλει αύξηση των αγορών.

Ο προϋπολογισμός αγορών καταρτίζεται, συνήθως, μετά την κατάρτιση των προϋπολογισμών πωλήσεων, παραγωγής και επενδύσεων.

[89]Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 701.

Ο προϋπολογισμός της παραγωγής[90] αποβλέπει στην εξασφάλιση της παραγωγής που αντιστοιχεί στις προβλεπόμενες πωλήσεις. Αποτελεί ουσιαστικά τον προγραμματισμό της παραγωγής. Η κατάρτιση του προϋπολογισμού πωλήσεων περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- √ Την κατάρτιση του προγραμματισμού παραγωγής των προϊόντων,
- √ Τον προϋπολογισμό των απαιτούμενων πρώτων υλών.
- √ Τον προϋπολογισμό του εργατικού προσωπικού.
- √ Τον προϋπολογισμό των εξόδων.
- √ Τον προσδιορισμό του κόστους των προϊόντων.

Ο προϋπολογισμός επενδύσεων[91] σύμφωνα με τον Χρήστο Ν. Τότση προκύπτει ευθέως από το σχέδιο επενδύσεων του οποίου αποτελεί ένα τμήμα. Για να πραγματοποιήσουμε το πρόγραμμα επενδύσεων, θα χρειασθεί, να αυξήσουμε τα πάγια κεφάλαια (εγκαταστάσεις, μηχανήματα, γήπεδα κ.λπ.). Συνεπώς, θα πρέπει να προβεί η επιχείρηση στην αγορά νέων πάγιων στοιχείων, η πρόβλεψη των οποίων θα περιληφθεί στον υπό κατάρτιση προϋπολογισμό επενδύσεων.

Οι επενδύσεις σε πάγια στοιχεία περιλαμβάνουν:

- — Γήπεδα.
- — Κτίρια.
- — Μηχανήματα.
- — Μεταφορικά μέσα.

Ο προϋπολογισμός εξόδων[92] περιλαμβάνει όλα τα έξοδα γενικής φύσεως, τα οποία ανάγονται στους τομείς παραγωγής, εκμετάλλευσης και διοίκησης:

- — Γενικά έξοδα διοίκησης.
- — Γενικά βιομηχανικά έξοδα.
- — Έξοδα πώλησης.
- — Έξοδα προσωπικού

Ο ταμιακός[93] προϋπολογισμός περιλαμβάνει τις προβλέψεις των εισπράξεων και πληρωμών και επιδιώκει την ισορροπία μεταξύ τους ώστε να μπορέσει η επιχείρηση

---

[90] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 701.

[91] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 701.

[92] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 701.

να ανταποκριθεί στις ταμιακές υποχρεώσεις (διαθέσιμα - ρευστότητα κ.λπ.). Μερικές επιχειρήσεις, ιδίως οι μικρομεσαίες, περιορίζουν τις προβλέψεις τους μόνο στις εισπράξεις και πληρωμές, που παρουσιάζουν άμεσο ενδιαφέρον και καταρτίζουν ταμιακό προϋπολογισμό των εισπράξεων και πληρωμών κατά μήνα.

Κατά το Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, «Πάμισος», ο προϋπολογισμός[94] χρησιμοποιήθηκε από τις επιχειρήσεις, σε απομίμηση του δημοσίου ή κρατικού κι" αποτελεί την αριθμητική έκφραση του επιχειρησιακού «προγραμματισμού».

Ό επιχειρησιακός προϋπολογισμός διακρίνεται σε γενικό και σε μερικούς ή ειδικούς προϋπολογισμούς. Ό γενικός αποτελεί σύνθεση των ειδικών, πού είναι οι προϋπολογισμοί, των πωλήσεων, της παραγωγής, τον αγορών, των αποθεμάτων, των ε-ξόδων, των επενδύσεων και ο ταμιακός.

Την βάση ολοκλήρου του συστήματος (όπως και στον προγραμματισμό άλλωστε) αποτελεί ο προϋπολογισμός των πωλήσεων, γιατί αυτός καλύπτει το βασικό σκέλος των εσόδων. Και με γνώμονα τον προϋπολογισμό αυτόν, καταρτίζονται οι άλλοι προϋπολογισμοί, γιατί, από το, ποια ποσότητα προβλέπεται να πωληθεί και τι θα εισπραχθεί από τις πωλήσεις, εξαρτάται και το τι δα παραχθεί (σε ποσότητα και ποιό-τητα), τι πρέπει ν' αγορασθεί γι' αυτή την παραγωγή, τι θα διατηρηθεί σαν απόθεμα, τι θα διατεθεί για επενδύσεις, ποια θα είναι τα έξοδα της επιχειρήσεως και ποια ή ταμιακή της κίνηση.

Παρακάτω εξετάζονται σε συντομία, οι μερικοί προϋπολογισμοί της επιχειρήσεως:

Ο προϋπολογισμός των πωλήσεων[95] ασχολείται με το σκέλος των εσόδων που άφορα την πρόβλεψη – πρόγνωση των πωλήσεων για μια χρονική περίοδο. Ή πρόγνωση αυτή στηρίζεται:

1. στη μελέτη της οικονομικής συγκυρίας,
2. στη μελέτη των πωλήσεων του παρελθόντος,
3. στη μελέτη και την ερευνά της αγοράς

[93] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 702.

[94] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 398.

[95] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

4. στις δυνατότητες της επιχειρήσεως να επηρεάσει ευνοϊκά γι' αυτή, την αγορά, με μέτρα πού αφορούν τους πελάτες, τους όρους πωλήσεως και μέτρα οικονομικής φύσεως.

Έκτος από την ποσότητα πού προβλέπεται να διατεθεί, προϋπολογίζεται (βάσει ενδείξεων) και ή τιμή πωλήσεως, για να είναι δυνατός ο προϋπολογισμός των εσόδων από πωλήσεις. Έξαλλου το σκέλος των εξόδων πωλήσεως άφορα τα σταθερά εμπορικά έξοδα και τα μεταβλητά έξοδα πωλήσεων.

Ο προϋπολογισμός παραγωγής[96] κατανέμεται σε τρεις μερικότερους προϋπολογισμούς:

1. τον προϋπολογισμό των υλών και υλικών της παραγωγής,
2. τον προϋπολογισμό του εργατικού προσωπικού και
3. τον προϋπολογισμό των εξόδων παραγωγής.

Ό τελευταίος αυτός άφορα όλα τα αλλά έξοδα παραγωγής, εκτός από τα έξοδα αμέσων υλών και υλικών και τα έξοδα άμεσου εργασίας, δηλαδή άφορα τα έμμεσα έξοδα της παραγωγής, σταθερά και μεταβλητά.

Ο προϋπολογισμός των αγορών[97] αφορά τα πραγματοποιούμενα για τις αγορές (πρώτων υλών και άλλων υλικών) έξοδα, τα όποια βασικά εξαρτώνται από τις προβλεπόμενε; πωλήσεις. Περισσότερο ενδιαφέρει ο τρόπος πραγματοποιήσεως τους, δηλαδή αν αυτά γίνονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα ή αν γίνονται σε ορισμένες εποχές κλπ. οπότε £χουν σημασία, ο τρόπος παραγωγή και τα διατηρούμενα αποθέματα.

Ο προϋπολογισμός αποθεμάτων[98] αφορά, τόσο τα αποθέματα πρώτων υλών και υλικών όσο και τα αποθέματα ετοίμων προϊόντων. Έχει άμεση εξάρτηση από τη λεγομένη «πολιτική για τα αποθέματα», ή οποία ως προς μεν τα αποθέματα πρώτων υλών κλπ. μπορεί να είναι πολιτική ή ταυ σίδηρου ή του κανονικού ή του αρίστου αποθέματος, ως προς δε τα αποθέματα ετοίμων προϊόντων, μπορεί να είναι πολιτική, ή του ελάχιστου ή του αναγκαίου ή του κανονικού ή του αρίστου αποθέματος.

[96] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

[97] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

[98] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

Ο προϋπολογισμός των επενδύσεων[99] ωστόσο μπορεί να αφορά ενσώματες (σε κτίρια, εγκαταστάσεις, κλπ.) ή ασώματες (σε έρευνες, δικαιώματα, οργάνωση, κ.ά.) επενδύσεις της επιχειρήσεως και έχει δύο σκέλη, 1) το σκέλος των δαπανών, πού αναφέρεται στο ύψος και την κατανομή των κεφαλαίων και 2) το σκέλος της εξευρέσεως των απαιτουμένων κεφαλαίων (κεφαλαιοδότηση των επενδύσεων), τόσο των ίδιων, όσο και των ξένων (δανειακών).

Ο προϋπολογισμός εξόδων[100] αποτελεί σύνθεση:

1. των εξάδων παραγωγής (πού παίρνονται από τον προϋπολογισμό της παραγωγής),
2. των εξόδων διαθέσεως (πού παίρνονται από τον προϋπολογισμό των πωλήσεων),
3. των εξόδων διοικήσεως και γενικών εξόδων.

Στα τελευταία αυτά περιλαμβάνονται «κατ' αποκλεισμό» όλα τα έξοδα εκείνα, το. οποία δεν μπορούν να υπαχθούν στις δύο προηγούμενες κατηγορίες, όπως είναι λ.χ. οι αμοιβές της διοικήσεως, οι μισθοί και οι εργοδοτικές επιβαρύνσεις ίου διοικητικοί) προσωπικοί, τα ενοίκια των γραφείων, τα έξοδα θερμάνσεως, φωτισμού, επικοινωνίας, τα γραφικά. τα δικαστικά, τα συμβολαιογραφικά, οι ασφάλειες, οι τόκοι και οι προμήθειες των τραπεζών.

Ο ταμειακός προϋπολογισμός[101] αποτελεί ανακεφαλαίωση και γενική σύνθεση όλων των παραπάνω προϋπολογισμών. Διακρίνεται σε δύο σκέλη: Το σκέλος των εισπράξεων που διαμορφώνεται με βάση τον προϋπολογισμό των εσόδων από τις πωλήσεις (κυρίως), όπως και των εσόδων από οποιαδήποτε άλλη πηγή (λ.χ, από ενοίκια, τόκους κ.ά.) και το σκέλος των πληρωμών που στηρίζεται: στον προϋπολογισμό των αγορών και των αποθεμάτων, ως προς τα έξοδα για αγορές πρώτων και άλλων υλών, στον προϋπολογισμό της παραγωγής, ως προς τα έξοδα αμέσου εργασίας, στον προϋπολογισμό των εξόδων (δηλαδή, των υπολοίπων εξόδων παραγωγής, των εξάδων διαθέσεως, των εξόδων διοικήσεως και των γενικών εξόδων) και στον προϋπολογισμό των επενδύσεων.

[99] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

[100] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 399.

[101] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 400.

Στη σύγχρονη μεγάλης κλίμακας επιχείρηση κατά τον Graham Bannock ο ετήσιος προϋπολογισμός[102], που αναλύεται κανονικά στις μηνιαίες και εβδομαδιαίες περιόδους, είναι ένα σύνθετο έγγραφο που μπορεί να πάρει αρκετούς μήνες να προετοιμάζεται. Η αφετηρία θα είναι μια εκτίμηση των πωλήσεων και των εσόδων για την περίοδο, που ισορροπείται από τους προϋπολογισμούς για τα έξοδα αγοράς, διοίκησης, παραγωγής, διανομής και έρευνας. Θα υπάρξουν επίσης λεπτομερείς προϋπολογισμοί των ροών μετρητών και των κύριων εξόδων. Αυτοί συχνά επίσης γίνονται για τις περιόδους περαιτέρω από ένα έτος μπροστά, έτσι ώστε οι απαιτήσεις δανεισμού και οι απαιτήσεις ικανότητας να μπορούν να αξιολογηθούν. Ένας εύκαμπτος προϋπολογισμός είναι βασισμένος στα διαφορετικά υποτιθέμενα επίπεδα δραστηριότητας εγκαταστάσεων.

Κατά τον Collins ο ιδιωτικός προϋπολογισμός[103] είναι τα προγραμματισμένα έσοδα και έξοδα μιας εταιρίας για μια δεδομένη μελλοντική περίοδο. Οι ετήσιες ή μηνιαίες πωλήσεις, οι προϋπολογισμοί παραγωγής, εξόδων και κύριων εξόδων προβλέπουν μέσα για την εταιρία να προγραμματίσει το μέλλον της, οι δραστηριότητες της, και με τη συλλογή των πραγματικών στοιχείων για τις πωλήσεις, το κόστος προϊόντων, κ.λπ. για να συγκρίνει με τον προϋπολογισμό η εταιρία μπορεί να ελέγξει αυτές τις δραστηριότητες αποτελεσματικότερα.

<u>ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΈΛΕΓΧΟΣ.</u>

Κατά τον Harper Collins[104] ο προϋπολογιστικός έλεγχος είναι ένα σύστημα ελέγχου των εξόδων και των εσόδων το οποίο συγκρίνει τα πραγματικά αποτελέσματα με τις εκτιμήσεις του προϋπολογισμού και, στη συνέχεια, αναλαμβάνει αναπροσαρμοστική δράση, όπου κρίνεται απαραίτητο.

Σύμφωνα με το Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό Πεντάγλωσσο ο προϋπολογιστικός έλεγχος[105] λέγεται η σύγκριση μεταξύ πραγματοποιήσεων και προβλέψεων, πού γίνεται στις επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τον προγραμματισμό της δράσεως τους, με αντίστοιχο προϋπολογισμό, πού αποτελεί αριθμητική έκφραση του πρώτου.

---

[102] Graham Bannock, R.E Baxter and Evan Davis. The Penguin Dictionary of Economics. London. New Edition. 1992. Page 48 – 49.

[103] Harper Collins. Christopher Pass and Bryan Lowes, Leslie Davies. Dictionary of Economics. Second Edition. Previous edition 1988. Page 45.

[104] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 56.

[105] Εγκυκλοπαιδικό λεξικό, πεντάγλωσσο. Οικονομικών – Εμπορικών – Διοικητικών – Στατιστικών – Λογιστικών και Νομικών Όρων. Εκδόσεις Θ. Τυροβόλα. Σελ 762.

Από την σύγκριση προκύπτουν υποκλίσεις, θετικές ή αρνητικές, τις οποίες μελετά ή επιχείρηση για συναγωγή συμπερασμάτων. Ο προϋπολογιστικός έλεγχος λέγεται και απολογιστικός, όπως και έλεγχος επαλήθευσης της επιχειρησιακής δράσης που προγραμματίσθηκε κι εκείνης που πραγματοποιήθηκε.

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος[106] σύμφωνα με τους Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακοπουλου είναι ένα:

- √ Σύστημα προγραμματισμού και ελέγχου κρατικής διαχείρισης ή επιχειρηματικής δράσης, ώστε να διαπιστώνεται οποιαδήποτε απόκλιση από τον προϋπολογισμό.
- √ Σύστημα διεύθυνσης και λειτουργίας μιας επιχείρησης, σύμφωνα με προκαθορισμένο σχέδιο και πρόγραμμα.
- √ Ο έλεγχος των εσόδων και εξόδων μιας επιχείρησης, για να διαπιστωθεί ότι βρίσκονται μέσα στα περιθώρια που προβλέπονται από τον προϋπολογισμό.

Τα Εγκυκλοπαιδικό Λεξικό «Πάμισος» θεωρεί ότι ο προϋπολογιστικός έλεγχος[107] είναι συνεχής παρακολούθηση της εκτέλεσης του προϋπολογισμού του δημοσίου ή της επιχείρησης.

Αποβλέπει στους εξής σκοπούς:

- √ Στη σύγκριση των προϋπολογισθέντων οικονομικών μεγεθών προς τα πραγματοποιηθέντα.
- √ Στην ανάλυση των διαφορών που προκύπτουν από τις συγκρίσεις και την αναζήτηση των αιτίων της διαφοράς.
- √ Στη διόρθωση των εσφαλμένων υπολογισμών και αποκλίσεων και τη λήψη νέων αποφάσεων βάσει των νέων στοιχείων που προκύπτουν από τον έλεγχο.

Η κατάρτιση ελαστικών προϋπολογισμών διευκολύνει τον προϋπολογιστικό έλεγχο. Δεν έχουμε παρά να συγκρίνουμε τις πραγματοποιηθείς προς τις προβλέψεις του προϋπολογισμού, του οποίου το επίπεδο δραστηριότητας αντιστοιχεί στο-επίπεδο των πραγματοποιήσεων.

---

[106] Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακοπούλου. Λεξικό αγγλοελληνικό – ελληνοαγγλικό. εμπορικών – τραπεζικών και οικονομικών όρων. Αθήνα. Εκδόσεις – Παπαζήση. 1995. Σελ 100.

[107] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 703.

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος[108] (Budgetary Control), πού λέγεται και έλεγχος επαληθεύσεως, αποτελεί κατά τον Χρήστο Ν. Τότση την κυριότερη επιδίωξη της εφαρμογής του επιχειρησιακού προϋπολογισμού και συνίσταται βασικά σε μία σύγκριση ανάμεσα σε στόχους πού προβλέφθηκαν και στόχους πού πραγματοποιήθηκαν, μέσα σε μία χρονική περίοδο. Συγκεκριμένα, ο προϋπολογιστικός έλεγχος συνίσταται σε:

1. σύγκριση των εσόδων και των εξόδων πού προϋπολογίσθηκαν. μ' αυτά πού πραγματοποιούνται, και εξαγωγή «δεικτών», βάσει των οποίων προσδιορίζονται ποσοτικά οι αποκλίσεις,
2. αναζήτηση των αίτιων που προκάλεσαν τις αποκλίσεις,
3. αναθεώρηση ή αναπροσαρμογή των προϋπολογισμών πού καταρτίσθηκαν, βάσει των νέων δεδομένων
4. έλεγχο της δράσεως ολοκλήρου της επιχειρήσεως και του καθενός τομέα της.

ΕΦΑΡΜΟΓΗ.

Ή εφαρμογή στην πράξη του προϋπολογιστικοί ελέγχου, όπως και του επιχειρησιακού προγραμματισμού παρουσιάζει δυσχέρειες και κινδύνους

- √ η εισαγωγή του συστήματος στην επιχείρηση απαιτεί χρόνο πολύ (τουλάχιστο πενταετία)
- √ η εφαρμογή του προϋποθέτει κατάλληλη επιχειρησιακή διάρθρωση,
- √ η διαδικασία εισαγωγής και εφαρμογής του είναι δαπανηρή
- √ η προϋπολογιστική μέθοδος, δεν αναπληρώνει τη διοίκηση (όπως από παρεξήγηση μπορεί να νομισθεί), άλλα την υποβοηθάει, είναι όργανο στα χέρια της διοικήσεως.

Με αφορμή τις παραπάνω δυσχέρειες, ή εφαρμογή του προϋπολογιστικού ελέγχου σε μία επιχείρηση, μπορεί να γίνει σταδιακά ή μερικά λ.χ. μπορεί αρχικά να εφαρμοσθεί στον προϋπολογισμό τον εσόδων από την πώληση προϊόντων (ποσότητες πού προβλέπεται να πωληθούν Χ την προβλεπόμενη τιμή πωλήσεως), ώστε να παρακολουθούνται, να συγκρίνονται και να ελέγχονται αυτά. Επίσης μπορεί να

[108] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 400 – 401.

εφαρμοσθεί στον προϋπολογισμό των εξόδων, μετά από καθορισμό «προτύπων» για κάθε κατηγορία απ' αυτά.

Ο προϋπολογιστικός έλεγχος[109] κατά τον Graham Bannock είναι ένα σύστημα ελέγχου που ελέγχει τα πραγματικά έσοδα και τα έξοδα σε σχέση με έναν προϋπολογισμό έτσι ώστε η πρόοδος προς τους καθορισμένους στόχους μπορεί να είναι μετρημένα και διορθωτικά μέτρα που λαμβάνονται εάν είναι απαραίτητο. Οι δηλώσεις ελέγχου προϋπολογισμών που συγκρίνουν τα πραγματικά και κατ' εκτίμηση έξοδα εκδίδονται εβδομαδιαία ή μηνιαία. Αυτές οι δηλώσεις θα διανεμηθούν με ιδιαίτερες λεπτομέρειες στους επικεφαλής τμήματος, και με λιγότερες λεπτομέρειες στην υψηλότερη διαχείριση. Οι δηλώσεις ελέγχου προϋπολογισμών πρέπει, εάν οποιαδήποτε απαραίτητα διορθωτικά μέτρα πρόκειται να ληφθούν εγκαίρως, να εκδοθούν το συντομότερο δυνατόν μετά από τον περίβολο της περιόδου την οποία αφορούν, και για αυτόν τον λόγο μην χρειαστείτε να είστε της ίδιας ακρίβειας με τις δηλώσεις λογιστικής και μπορεί να βασιστεί στα κατ' εκτίμηση στοιχεία. Η ανάπτυξη των αυτοματοποιημένων λογιστικών διαδικασιών έχει διευκολύνει πολύ τον προϋπολογιστικό έλεγχο.

Τέλος, κατά τον Frak Livesey[110] με τον έλεγχο των εσόδων και των εξόδων κατά τη διάρκεια της περιόδου που καλύπτεται από τον προϋπολογισμό, το όργανο θα είναι σε θέση πάλι να δει εάν η απόδοσή της είναι ικανοποιητική ή εάν απαιτείται μια αλλαγή στην πολιτική. Αυτή η διαδικασία, και όπου είναι απαραίτητο η διόρθωση, είναι γνωστή ως προϋπολογιστικός έλεγχος.

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Κατά τον Harper Collins η διαχείριση προϋπολογισμών[111] είναι η διαδικασία προετοιμασίας προϋπολογισμών και η εφαρμογή διαχειριστικού ελέγχου. Η διαχείριση του προϋπολογισμού ενθαρρύνει την εποικοδομητική σκέψη των διαχειριστών, βοηθά στο συντονισμό των διαφόρων λειτουργιών και τομέων της εταιρείας, καθορίζει τις αρμοδιότητες του κάθε διαχειριστή χωριστά, παρέχει το πλαίσιο μέσα στο οποίο κατανέμονται οι υπευθυνότητες και παρέχει κίνητρα, θέτοντας τις βάσεις για την επίτευξη των στόχων. Η διαχείριση του

[109] Graham Bannock, R.E Baxter and Evan Davis. The Penguin Dictionary of Economics. London. New Edition. 1992. Page 49.
[110]Frak Livesey. Dictionary of Economics. London. Pitman Publishing. 1993. Page 22.
[111] Γκαραγκούνης , Θεοφάνης (Harper Collins) Λεξικό Οικονομικών Όρων. Αγγλοελληνικό – Ελληνοαγγλικό. Θεσσαλονίκη. Μαλλιαρής – παιδεία. 1998. Σελ 57.

προϋπολογισμού αποτελεί επίσης μέσο ελέγχου και τη βάση για τροποποίηση των σχεδίων, όπου αυτό φανεί απαραίτητο.

Σύμφωνα με τους Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακοπούλου η διαχείριση προϋπολογισμών[112] είναι η διαδικασία κατάρτισης προϋπολογισμού ή προγράμματος για τον καθορισμό κατανομής των πηγών και των κονδυλίων για την επίτευξη ενός στόχου ή ενός προγράμματος.

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ TOP – DOWN, BOTTOM – UP.[113]

Στον συμμετοχικό προϋπολογισμό περιλαμβάνεται η συμμετοχή των εργαζομένων της επιχείρησης και γενικότερα η συμμετοχή των εμπλεκομένων στη διαδικασία ανάπτυξής του. Οι μελέτες που έχουν γίνει για την συγκεκριμένη κατηγορία αναλύσεων είναι οι Top – down και οι Bottom – Up. Οι δύο αυτές μελέτες περιγράφουν την πορεία ανάπτυξης – σύνταξης, συμμετοχής και επικοινωνίας των στοιχείων του προϋπολογισμού.

Οι προσεγγίσεις που έχουν ως βάση τη μελέτη για τους Top – down προϋπολογισμούς αποτελούν τη χρηματοοικονομική άποψη σύνταξης των προϋπολογισμών. Σύμφωνα με αυτή την άποψη, ο τρόπος που διαμορφώνονται οι προϋπολογισμοί εξαρτάται από τους στόχους των Διοικήσεων και των Ιδιοκτητών. Οι στόχοι τίθενται σε ανώτατο επίπεδο και στη συνέχεια διαμορφώνουν ή και επικοινωνούν τον προϋπολογισμό στα κατώτερα επίπεδα της ιεραρχίας. Για να τεθούν οι σωστοί και κατάλληλοι στόχοι και για να διαμορφωθεί έπειτα ο προϋπολογισμός, γίνεται συνήθως χρήση μαθηματικών αλλά και χρηματοοικονομικών μοντέλων με σκοπό την βελτιστοποίηση ή πολύ-βελτιστοποίηση των στόχων.

Οι προσεγγίσεις που έχουν ως βάση τη μελέτη για τους Bottom – Up προϋπολογισμούς έχουν το χαρακτηριστικό ότι αναπτύσσονται/συντάσσονται από τα χαμηλότερα επίπεδα. Αυτού του είδους οι προϋπολογισμοί μετά από ερευνητικά ερωτήματα που αφορούν τη συμμετοχή των εργαζομένων στην ανάπτυξη των προϋπολογισμών, την απόκρυψη στοιχείων τόσο κατά την σύνταξη όσο και κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού αλλά και τις δεσμεύσεις που αναλαμβάνουν τόσο οι

[112] Χρυσοβιτσιώτη – Ι. Σταυρακοπούλου. Λεξικό αγγλοελληνικό – ελληνοαγγλικό. εμπορικών – τραπεζικών και οικονομικών όρων. Αθήνα. Εκδόσεις – Παπαζήση. 1995. Σελ 100.

[113] Καπανταϊδάκης Ιωάννης. Προϋπολογισμός – Προϋπολογιστικό Έλεγχος. Θεωρίες και Πρακτικές. Άρθρο που παρουσιάστηκε στο Συνέδριο του ΤΕΙ Αθήνας 25, 26 Μαΐου 2006. Σελ: 6,7.

εργοδότες/προϊστάμενοι έναντι των εργαζομένων/υφισταμένων καταλήγουν σε ένα συνολικό σχέδιο.

ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΗΔΕΝΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ.

Στον προϋπολογισμό μηδενικής βάσης[114], κάθε ένα από τα επιμέρους στοιχεία του, τίθεται αρχικά στο μηδέν, μέχρι να αποφασιστεί το τελικό ύψος του. (Hilton R., Maher M., Selto F., 2000). Κατά τους Welsch G., Hilton R., Gordon P., 1988 θεωρείται μη ρεαλιστική η επιλογή να μηδενίζονται οι πόροι για μια δραστηριότητα ή τμήμα, παρά τις σκοπιμότητες που μπορεί να εξυπηρετεί μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Για το λόγο αυτό, αποβλέπουν σε μια παραλλαγή όπου θεωρείται δεδομένο ένα ποσοστό της προηγούμενης περιόδου και ο υπεύθυνος προσπαθεί να πείσει για την αναγκαιότητα του υπόλοιπου.

Ο προϋπολογισμός μηδενικής βάσης[115] κατά το λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων «Πάμισος» είναι μία από τις τεχνικές πού χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ε-πιχειρησιακών προϋπολογισμών, είναι η κατάρτιση προϋπολογισμών μηδενικής βάσεως (σε απομίμηση της ίδιας τεχνικής πού χρησιμοποιείται για την κατάρτιση του δημοσίου· προϋπολογισμοί). Στην περίπτωση αυτή, τα επιχειρησιακά προγράμματα χωρίζονται σε «δέματα» (Packages), πού περιλαμβάνουν σκοπούς, ενέργειες και αναγκαίους πόρούς και γίνεται υπολογισμός των εξόδων (κόστους) για κάθε «δέμα» άπα τη βάση του. Τα διάφορα προγράμματα ενέργειες και αναγκαίους πόρους και γίνεται κοστολογούνται και αναθεωρούνται με γνώμονα τα οφέλη της επιχειρήσεως και μπαίνουν σε σειρά, με επιλογή κριτηρίων κόστους – ωφελείας. Πλε-ονεκτήματα της τεχνικής αυτής είναι ότι ενισχύει τους Managers να σχεδιάζουν εκ νέου το «δέμα» των προγραμμάτων. Τα προγράμματα που καταρτίζονται έτσι και το κόστος τους αναθεωρούνται ολοκληρωτικά, με νέα προγράμματα και νέο υπολογισμό του κόστους.

Ο Προϋπολογισμός μηδενικής βάσης[116] σύμφωνα με το Λεξικά και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος» είναι μια καινοτομία στην τεχνική κατάρτισης του

---

[114] Παρούσης Νικόλαος. Λειτουργικοί Προϋπολογισμοί σε Ιδιωτικές Επιχειρήσεις. Εμπειρία από την Ελληνική Πραγματικότητα. Διπλωματική Εργασία. Αθήνα, Σεπτέμβριος 2003.

[115] Λεξικό Διοίκησης Επιχειρήσεων, Εγκυκλοπαιδικά Λεξικά «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 400.

[116] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 702.

προϋπολογισμού, που πρωτοπαρουσιάσθηκε στις ΗΠΑ και αποτελεί σήμερα γνώριμο φαινόμενο σε παγκόσμια κλίμακα. Τη μέθοδο πιστεύεται, ότι την επινόησε ο αμερικανός Peter Pyhrr. Ο Προϋπολογισμός Μηδενικής Βάσης είναι μια τεχνική οικονομικού προγραμματισμού, που ξεκινά με βάση το «μηδέν» και αναλύει όλα τα κονδύλια του προϋπολογισμού, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τον προηγούμενο προϋπολογισμό. Έτσι δίνεται η δυνατότητα στους συντάκτες του προϋπολογισμού, να προσθέτουν ή αφαιρούν, να περικόπτουν, να ενεργούν ανακατανομή κονδυλίων ανάλογα με τη σπουδαιότητα του καθενός απ' αυτά, χωρίς σύγκριση με τα στοιχεία του προηγούμενου προϋπολογισμού. Κατά τη διαδικασία σύνταξης ενός προϋπολογισμού οι αρμόδιοι τον καταρτίζουν με βάση το «μηδέν» και οφείλουν να δικαιολογήσουν κάθε δαπάνη, που θεωρείται απαραίτητη. Για το σκοπό αυτό αναθεωρούνται όλες οι δαπάνες και εγκρίνονται μόνον όσες απ' αυτές θεωρούνται απαραίτητες για το νέο έτος. Έτσι επιτυγχάνεται μείωση των δαπανών και του κόστους των υπηρεσιών. Η μέθοδος του Π.Μ.Β. εφαρμόζεται τόσο στη σύνταξη Δημόσιων Προϋπολογισμών (Κράτους και Ν.Π.Δ.Δ.), όσο και στον ιδιωτικό τομέα.

Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού οικονομικής βάσης είναι ότι προσφέρει μια περιοδική δικαιολόγηση της ύπαρξης όλων των στοιχείων του κόστους ώστε να συμβάλει στον αποτελεσματικό έλεγχο και την κερδοφορία τη επιχείρησης (Werner J., 1978). Επιπλέον όφελος του προϋπολογισμού αυτού είναι ότι δημιουργείται μεγαλύτερη κατανόηση της διοίκησης για τις λειτουργίες της επιχείρησης καθώς επίσης η αντιμετώπιση ορισμένων δυσλειτουργιών παλαιότερων μορφών προϋπολογισμού. (Hayes R., Cron W., 1988). Τέλος δίνει τη δυνατότητα στη διοίκηση να επανεξετάζει τα προγράμματα της και να προβαίνει σε ριζικές λύσεις με κριτήριο την αποδοτικότητα τους.

Τα μειονεκτήματα του προϋπολογισμού οικονομικής βάσης είναι ότι σαν χαρακτηριστικά έχει τη δυσκολία και το μεγάλο κόστος σχεδιασμού και είναι πολύ χρονοβόρος διότι πρέπει όλα τα στοιχεία του να εξετάζονται κάθε φορά από την αρχή. Τέλος, τα στελέχη, που προτείνουν τους διάφορους στόχους, τονίζουν αυτούς τους οποίους οι ίδιοι προτιμούν, ελέγχοντας τη ροή πληροφοριών και αποτρέποντας τον οργανισμό να επιλέξει καλύτερες ίσως λύσεις. Τα προβλήματα αυτά κάνουν δύσκολη την εφαρμογή του προϋπολογισμού οικονομικής βάσης και μειώνουν την αποτελεσματικότητά του.

ΕΛΑΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.

Παραπάνω ειπώθηκε η δυσκολία που υπάρχει στο να υπολογισθούν με ακρίβεια οι πωλήσεις μιας επιχείρησης. Κατά το Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος» ο ελαστικός προϋπολογισμός[117] σε αντίθεση με το συνήθη (στατικό) προϋπολογισμό, ο οποίος αντιστοιχεί σε ένα μόνο επίπεδο δραστηριότητας, είναι μεταβλητός και προσαρμόζεται σε κάθε επίπεδο δραστηριότητας και βαθμό απασχόλησης. Βασίζεται στη διάκριση των εξόδων σε σταθερά (ή πάγια) και σε μεταβλητά. Το πρώτα είναι αμετάβλητα ενώ τα δεύτερα μεταβάλλονται ανάλογα με τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Στην κατάρτιση ελαστικού προϋπολογισμού[118] προσφεύγουν οι επιχειρήσεις στις οποίες η τεχνική της πρόβλεψης δεν είναι αναπτυγμένη στον ανάλογο βαθμό ή η ζήτηση των εμπορευμάτων ή προϊόντων είναι ασταθής. Είναι αντιληπτό πως υπάρχουν αποκλίσεις ανάμεσα στα πραγματοποιημένα και στα προϋπολογισμένα μεγέθη στη διάρκεια ενός έτους. Για αυτό το λόγο αν όλα τα έξοδα του οργανισμού συνδέονταν με μια ευθεία σχέση με τον όγκο παραγωγής, οι συνέπειες αυτού του γεγονότος θα ήταν πολύ μικρές, πράγμα που συμβαίνει για τους προϋπολογισμούς της άμεσης εργασίας και των πρώτων υλών παραγωγής. Το πρόβλημα υπάρχει στα γενικά βιομηχανικά έξοδα, τα έξοδα διοίκησης και τα σταθερά έξοδα όπου αυτά επιμερίζονται στα προϊόντα και η επιχείρηση δύσκολα ξεχωρίζει τα πραγματικά αίτια των όποιων αποκλίσεων.

Για να μπορέσει να λειτουργήσει αποτελεσματικά η επιχείρηση αντιμετωπίζοντας αυτά τα προβλήματα χρησιμοποιούνται οι ελαστικοί προϋπολογισμοί. Με τον ελαστικό προϋπολογισμό κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εντοπίσει τα πραγματικά αίτια της μη επίτευξης των στόχων της, ή και της λανθασμένης επιλογής στόχων και αντίστοιχα να γίνουν διορθωτικές κινήσεις. Ωστόσο ο ακριβής εντοπισμός των αιτιών των αποκλίσεων είναι ένα από τα σημαντικά ζητήματα με τα οποία πρέπει να ασχοληθεί η διοίκηση. Από τη μια μεριά είναι δυνατό οι αποκλίσεις να φαίνονται ευμενείς και στην πραγματικότητα να μην είναι. Από την άλλη μεριά είναι δυνατόν οι αποκλίσεις με μακροχρόνιες συνέπειες να

[117] Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Αθήνα. 1991. Σελ 702.
[118] Παρούσης Νικόλαος. Λειτουργικοί Προϋπολογισμοί σε Ιδιωτικές Επιχειρήσεις. Εμπειρία από την Ελληνική Πραγματικότητα. Διπλωματική Εργασία. Αθήνα, Σεπτέμβριος 2003.

μην εμφανιστούν άμεσα όπως για παράδειγμα στην περίπτωση όπου οι αποκλίσεις είναι στην ποιότητα των τελικών προϊόντων.

Οι αποκλίσεις των πραγματοποιημένων μεγεθών χωρίζονται σε ευμενείς που είναι όσες είναι θετικότερες από τις προϋπολογισθείσες, σε δυσμενείς που είναι όσες είναι αρνητικές από τις προϋπολογισθείσες, όγκου στις οποίες οι επιχείρηση παρήγαγε ή πώλησε διαφορετικό αριθμό μονάδων και τέλος δαπάνης όπου η επιχείρηση κατασκευάζει τα προϊόντα με μικρότερο ή μεγαλύτερο κόστος.

Από τους ορισμούς που αναφέρθηκαν παραπάνω γίνεται αντιληπτή η διάσταση, το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των διαδικασιών που ο μάνατζερ οφείλει να χρησιμοποιήσει για να εκπληρώσει το πρόγραμμα δράσης της επιχείρησης. Ορισμένοι συγγραφείς θεωρούν ότι ο προϋπολογισμός δίνει απαντήσεις σε ερωτήσεις όπως τι, ποιος, πως, πότε θα χρησιμοποιηθούν οι πόροι της επιχείρησης, σε ποια χρονική περίοδο, άλλοι εστιάζουν την προσοχή τους στα μελλοντικά αποτελέσματα των αποφάσεων αυτών, στην επιλογή της καλύτερης απόφασης και προοπτικής, στην αύξηση της αποδοτικότητας, στη διατήρηση της βιωσιμότητας, στην επίτευξη των αντικειμενικών στόχων της επιχείρησης και τέλος στην αύξηση των εσόδων και των κερδών της επιχείρησης.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ – ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.

Το βραχυχρόνιο οικονομικό πρόγραμμα δράσης όπως έγινε αντιληπτό αποτελεί ένα χρήσιμο εργαλείο διαμόρφωσης πολιτικής και αντιμετώπισης προβλημάτων. Βοηθά το μάνατζμεντ στη συγκεκριμενοποίηση των στόχων και επιβεβαιώνεται ότι η πραγματική λειτουργία της επιχείρησης συμμορφώνεται προς τα εγκεκριμένα προγράμματα. Μερικά από τα βασικότερα πλεονεκτήματα προϋπολογισμού και προϋπολογιστικού ελέγχου συνοψίζεται παρακάτω.

Πλεονεκτήματα Προϋπολογισμού[119]

Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογισμού είναι:

√ Υποχρεώνει τη διοίκηση της επιχείρησης να αναλύει λεπτομερειακά και δημιουργικά τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

√ Στρέφει την προσοχή των διοικητικών στελεχών από το παρόν προς το μέλλον τηε επιχείρησης.

√ Καθιστά ικανό τον μάνατζερ να προβλέπει και να αναμείναι προβλήματα και ευκαιρίες έγκαιρα και να τα αντιμετωπίσει αποτελεσματικά.

√ Υποβοηθά και ενθαρρύνει τα κίνητρα του manager για εργασία και υψηλή απόδοση ώστε να επιτευχθούν οι επιδιώξεις και οι στόχοι της επιχείρησης.

√ Αποτελεί υπενθύμιση για τη διοίκησης της επιχείρησης των δραστηριοτήτων και των ενεργειών που έχουν αποφασιστεί.

√ Αποτελεί τη βάση για συγκρίσεις και έλεγχο με τα επιτευχθέντα αποτελέσματα διότι χωρίς τον προϋπολογισμό δεν υπάρχει απολογιστικός έλεγχος.

√ Αποτελεί μέσω συνεργασίας και συντονισμού των δραστηριοτήτων όλων εκείνων που επιδιώκουν ένα κοινό σκοπό.

√ Οι προϋπολογισμοί βοηθούν να κατανοηθεί από τα διάφορα στελέχη της διοίκησης της επιχείρησης τα προβλήματα και οι παράγοντες που επηρεάζουν τα προβλήματα της επιχείρησης.

√ Ο προϋπολογισμός δεν είναι τυχαίοι αριθμοί και στόχοι, αλλά είναι ένα πολύ καλά μελετημένο, προσαρμοσμένο και επιτεύξιμο σχέδιο που μπορεί να ακολουθηθεί με κάθε λεπτομέρεια.

√ Ο προϋπολογισμός χρησιμοποιείται σαν οδηγός δράσης.

√ Ο προϋπολογισμός επιβάλει μία υποχρέωση στην επιχείρηση να διατηρεί επαρκή στοιχεία και λεπτομερή αρχεία τα οποία έχουν σχέση με τα στάδια επίτευξης των στόχων που καθορίζει.

√ Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα εργαλείο ενημέρωσης στην επιχείρηση ώστε όλοι να προσπαθούν με κάθε τρόπο να εξοικονομήσουν ή να μην

[119] Τσαγκλάγκανος Άγγελος «Προϋπολογισμοί για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων» Έκδοση 1985 , σελ 10 , Εκδόσεις Κυριακίδη. Με βάση το παραπάνω βιβλίο αναπτύχθηκάν τα πλέονεκτήματα των Π.Δ.Ε.

σπαταλήσουν άσκοπα τους διάφορους παραγωγικούς συντελεστές και πόρους της επιχείρησης.

- √ Ο προϋπολογισμός αποκαλύπτει την αποτελεσματική ή μη παραγωγική χρησιμοποίηση των συντελεστών παραγωγής.
- √ Ο προϋπολογισμός δίνει στη διοίκηση τα μέσα αυτοεκτίμηση και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να μετρήσει την επιτελούμενη πρόοδο.
- √ Ο προϋπολογισμός δημιουργεί τις κατάλληλες προϋποθέσεις για μέτρηση της παραγωγικότητας, της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας των επιχειρήσεων.
- √ Εκτιμά τον όγκο των πωλήσεων για την περίοδο που καλύπτει τόσο ποσοτικά (όγκος πωλήσεων) όσο και ποιοτικά (χρηματικά μεγέθη – αξία πωλήσεων).
- √ Εκτιμά το κόστος παραγωγής καθώς και τα έξοδα διοίκησης και διανομής για την προϋπολογιζόμενη περίοδο.
- √ Προσδιορισμός των διαθέσιμων οικονομικών πόρων. Η άντληση τυχών πρόσθετων κεφαλαίων που θα απαιτηθούν πρέπει επίσης να προβλεφθεί και να προγραμματιστεί.

Πλεονεκτήματα Προϋπολογιστικού ελέγχου.

Τα πλεονεκτήματα του προϋπολογιστικού ελέγχου είναι:

α) Ως προς τα έξοδα:

- √ επιφέρει οικονομικότερη χρησιμοποίηση των μέσων παραγωγής,
- √ προλαβαίνει τις σπατάλες,
- √ υποχρεώνει σε μία αποτελεσματική οργάνωση της γενικής λογιστικής και της κοστολογήσεως (η εφαρμογή του «προτύπου κόστους» διευκολύνει πολύ την κατάρτιση του επιχειρησιακού προϋπολογισμού)

β) Ως προς την χρηματοπιστωτική διαχείριση:

- √ ρυθμίζει τις δαπάνες μέσα στα όρια των εσόδων,
- √ προσδιορίζει προκαταβολικά τις χρηματοδοτήσεις, ως προς το μέγεθος και τον χρόνο.
- √ δημιουργεί ευνοϊκό κλίμα στις πιστώτριες τράπεζες.

γ) 'Ως προς την εμπορική διαχείριση:

- √ υποχρεώνει την επιχείρηση να εφαρμόζει την έρευνα της αγοράς καταναλώσεως,
- √ οδηγεί στην ανάπτυξη της πιο αποτελεσματικής δράσεως για την προώθηση των πωλήσεων.

δ) Ως προς την οργάνωση:

- √ καθορίζει την έκταση της ευθύνης κάθε λειτουργίας, οργάνου και φορέα,
- √ εξασφαλίζει τον συντονισμό των ενεργειών.

ε) Ως προς τη γενική πολιτική της επιχειρησιακής διοικήσεως,

- √ υποχρεώνει τη διοίκηση, σε εκσυγχρονισμό των μεθόδων,
- √ αποτελεί την πυξίδα στην πορεία της επιχειρήσεως,
- √ είναι αντικειμενικό μέσο για κρίσεις και συγκρίσεις
- √ δίνει το σήμα κινδύνου, με την επισήμανση των αποκλίσεων ανάμεσα σε στόχους πού προϋπολογίσθηκαν κι' αυτούς πού πραγματοποιήθηκαν.

ΑΡΧΕΣ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Προτού να προβεί η αρμόδια υπηρεσία στην κατάρτιση του προϋπολογισμού πρέπει να τηρηθούν ορισμένες αρχές. Σύμφωνα με τον Χρήστο Ν. Τότση οι αρχές που διέπουν τον προϋπολογισμό[120] είναι οι εξής:

1. Η αρχή της δημοσιότητας.
2. Η αρχή της καθολικότητας.
3. Η αρχή της ειδίκευσης.
4. Η αρχή ενότητας.
5. Η αρχή της ακρίβειας.

Η αρχή της δημοσιότητας.

Η αρχή αυτή είναι γνώρισμα της υγιούς δημοκρατίας: η αρχή αυτή απαιτεί, όπως όλα τα στάδια της διαχείρισης των δημοσίων οικονομικών εμφανίζονται υπό το φως της δημοσιότητας, ώστε ο λαός να γνωρίζει κάθε πτυχή, όσον αφορά τα έσοδα και έξοδα του Κράτους. Το Ελληνικό Σύνταγμα του 1975 (άρθρο 79) προβλέπει για το θέμα αυτό, ότι η Βουλή ψηφίζει κατά την τακτική ετήσια σύνοδο αυτής τον προϋπολογισμό του κράτους για το επόμενο έτος.

Η αρχή της καθολικότητας.

Βάσει της αρχής αυτής ο προϋπολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα έσοδα και έξοδα ανεξαιρέτως. Αποκλείεται δηλαδή η δυνατότητα εμφάνισης στον προϋπολογισμό του καθαρού προϊόντος των εσόδων. Ο αληθινός προϋπολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει το ακαθάριστο προϊόν και όχι το καθαρό. Τα έξοδα είσπραξης των εσόδων πρέπει να περιλαμβάνονται στο σκέλος των εξόδων και όχι να αφαιρούνται από τα έσοδα.

Η αρχή της καθολικότητας του προϋπολογισμού έχει καθιερωθεί με το άρθρο 79 παρ. 2 του ισχύοντος Συντάγματος (1975), το οποίο ορίζει ότι τα έσοδα και έξοδα του κράτους πρέπει να αναγράφονται στον ετήσιο προϋπολογισμό και τον απολογισμό.

[120] Λεξικό και Εγκυκλοπαίδειες «Πάμισος». Συλλογή διευθυνόμενη υπό Χρήστου Ν. Τότση. Δικηγόρου – Διπλ. Οικονομικών Επιστημών του Πανεπιστημίου της Λωζάνης. Σελ 696 – 697.

Η αρχή της ειδίκευσης.

Βάσει της αρχής αυτής τα έσοδα και έξοδα πρέπει να εγγράφονται στον προϋπολογισμό λεπτομερώς, και ειδικευμένα, με διάκριση κατά κεφάλαια και άρθρα ή κατά κωδικούς αριθμούς, ώστε εκτός των άλλων να διευκολύνεται ο έλεγχος για το δικαιολογημένο ή μη κάθε δαπάνης. Βάσει της αρχής της ειδίκευσης δεν επιτρέπεται μεταφορά πιστώσεων. Το άρθρο 15 του Κώδικα δημοσίου λογιστικού καθιερώνει την αρχή της ειδικότητας των πιστώσεων, ορίζει ότι οι εγγραφόμενες στον προϋπολογισμό πιστώσεις χρησιμοποιούνται αποκλειστικά προς αντιμετώπιση των δαπανών της υπηρεσίας (ειδικού φορέα), για την οποία προβλέφθηκαν, την προσδιοριζόμενη με τον οικείο κωδικό αριθμό (υπάρχουν όμως και ειδικές περιπτώσεις που δεν ισχύει η αρχή αυτή).

Η αρχή της ενότητας.

Η αρχή αυτή επιτάσσει όπως όλα τα έσοδα και έξοδα καταχωρίζονται σε ένα ενιαίο μοναδικό προϋπολογισμό και όχι σε ξεχωριστούς προϋπολογισμούς. Έτσι μόνο θα παρέχεται πλήρης και συνολική εικόνα της οικονομικής κατάστασης του κράτους. Διευκολύνεται έτσι και ο κοινοβουλευτικός έλεγχος.

Η αρχή της ενότητας παραβιάζεται ενίοτε με την κατάρτιση μερικότερων προϋπολογισμών: προϋπολογισμοί επενδύσεων, έκτακτοι, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, ειδικοί κ.ά.

Η αρχή της ακρίβειας.

Η ορθή ειλικρινής πρόβλεψη των εσόδων και εξόδων αποτελεί την εφαρμογή της αρχής αυτής. Πρέπει να αποφεύγονται υπερεκτιμήσεις ή υπεκτιμήσεις των ποσών των εσόδων και εξόδων, που αλλοιώνουν το πραγματικό μέγεθος των στοιχείων του προϋπολογισμού και οδηγούν σε σφαλερά αποτελέσματα. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγεται η δημιουργία ελλειμμάτων ή περισσευμάτων που ανατρέπουν τις προβλέψεις και δημιουργούν κινδύνους για την δημοσιονομική ισορροπία.

ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.[121]

Η χρησιμότητα της κατάρτισης του προϋπολογισμού είναι πολύ σημαντική για την επιχείρηση. Ένα σύστημα προϋπολογιστικού ελέγχου υποχρεώνει τη διοίκηση, να στραφεί προς το μέλλον και να χρησιμοποιήσει όλες τις διαθέσιμες τεχνικές που θα τη βοηθήσουν να διαμορφώσει μια πρόβλεψη. Καμία επιχείρηση ή κλάδος δε παραμένει στατικός. Γι' αυτό και επιβάλλεται να επιδιώκεται η ακριβής εκτίμηση της πορείας των μελλοντικών γεγονότων.

Ορισμένες τουλάχιστον από τις μελλοντικές εξελίξεις μπορούν να προβλεφθούν. Η πρόβλεψή τους συμβάλλει στην αποφυγή μιας ενδεχόμενης μεγάλης καταστροφής, η οποία, θα μπορούσε να πλήξει μια επιχείρηση που βαδίζει στα τυφλά. Ένας σωστά καταρτισμένος λειτουργικός προϋπολογισμός δεν είναι ένα σχέδιο που προβλέπει με ακρίβεια τι πρόκειται να συμβεί στο μέλλον, αλλά ένα σχέδιο που προσδιορίζει τι πρέπει να γίνει προκειμένου να επιτευχθούν συγκεκριμένοι στόχοι κερδοφορίας. Ένα τέτοιο σχέδιο αναλύει την επιχείρηση στις επιμέρους εκείνες μονάδες που είναι αρκετά μεγάλες ώστε να επηρεάζουν το λειτουργικό αποτέλεσμα της επιχείρησης. Οι μονάδες μετρώνται σε ατομική βάση και οι δράση και οι αλληλεπιδράσεις τους σχετίζονται με το στόχο κερδοφορίας που έχει τεθεί.

Η χρησιμότητα του προϋπολογισμού ως διοικητικού εργαλείου για τη διαμόρφωση πολιτικής και αντιμετώπισης προβλημάτων αποκτά ακόμη μεγαλύτερη σημασία στις μεγάλες επιχειρήσεις. Από το www της Merrill Lynch διαβάζουμέ ότι στην Αμερική το 81% των επιχειρηματιών και ανώτατων στελεχών επιχειρήσεων θεωρούν σημαντική την σύνταξη επιχειρηματικού πλάνου δράσης (Business financial plan). Από αυτό το ποσοστό μόνο το 24% των επιχειρήσεων διαμορφώνει κάθε χρόνο στρατηγικό-οικονομικό πρόγραμμα δράσης . Ο εντοπισμός των ευκαιριών και των κινδύνων όπως αυτοί διαγράφονται στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης , καθώς επίσης και η αναγνώριση των αδυναμιών και δυνατοτήτων του εσωτερικού περιβάλλοντος , δίνουν στον έμπειρο Manager τη δυνατότητα να διαμορφώνει και να διαχειρίζεται με μεγαλύτερη ευκολία και ασφάλεια το μέλλον της επιχείρησης .

[121] Καπανταϊδάκης Ιωάννης. Επιχειρηματικό Πρόγραμμα Δράσης. Μεταπτυχιακή Διατριβή. Πανεπιστήμιο Πειραιά. 1997. Κεφάλαιο 1.